

**TAMPEREEN YLIOPISTO**  
Johtamiskorkeakoulu

---

Viljami Tenhunen

**LEGALITEETTIPERIAATE SUOMEN  
SIIRTOHINNOITTELUSÄÄNTELYSSÄ**  
– toteutuvatko oikeusvarmuus ja ennakoitavuus?

---

Pro gradu -tutkimus  
Julkisoikeus  
Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma  
Tampere 2014

# TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

TENHUNEN VILJAMI: Legaliteettiperiaate Suomen siirtohinnoittelusääntelyssä  
– toteutuvatko oikeusvarmuus ja ennakoitavuus?

Pro gradu – tutkielma XII + 104 s.

Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma, julkisoikeus

Toukokuu 2014

---

Tutkielman päätavoitteena on vastata kysymykseen toteuttaako Suomessa noudatettava siirtohinnoittelusääntely perustuslain 80 ja 81 §:n asettamat vaatimukset, joiden mukaan verosta ja veron määrästä, sekä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista on säädettävä lailla. Päättökysymyksen ohella tutkielmassa pyritään vastaamaan osakysymyksiin siitä, toteutuvatko a) oikeusvarmuus ja b) ennakoitavuus Suomen siirtohinnoittelusääntelyssä. Oikeusvarmuuden tarkemman jaottelun osalta tutkimuksessa on hyödynnetty oikeusvarmuuden kolmijakoista määrittelyä, eli jakoa muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen osaan. Kyseessä on valtiosääntöoikeudellinen tutkimus julkisoikeuden alaan laajassa mielessä kuuluvasta vero-oikeudellisesta aiheesta. Yleiseltä tutkimusotteeltaan tutkielma on lainopillinen eli oikeusdogmaattinen – se pyrkii pääkysymyksenään tulkitsemaan perustuslain 80 ja 81 §:n vaatimusten toteutumista ja apukysymyksinä punnitsemaan sääntelyn vaikutuksia oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden periaatteiden toteutumiselle. Tutkimuksessa on hyödynnetty myös oikeusteoreettista tutkimusotetta, erityisesti oikeuslähdeopillisten teorioiden sekä oikeusvarmuuteen kuuluvien käsitteiden ja periaatteiden analysoinnin osalta. Keskeisten tutkimustulosten osalta voidaan todeta, että verotusmenettelylain oikeussäännöissä ei kaikilta osin täyty oikeussääntöjen selkeydelle ja tarkkarajaisuudelle asetetut vaatimukset tai perustuslain 80 § 1 momenttiin kirjattu kieltä yksilön velvollisuuksia koskevan sääntelyn siirtämisestä lakia alemman asteisen sääntelyn piiriin. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden osalta keskeiseksi havainnoksi muodostui OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tulkinnanvaraisuus, sekä tästä johtuva korostunut tarve laajemmalle oikeuslähteiden hyödyntämiselle ja päätösten perustelulle.

## SISÄLLYS:

<b>LÄHDELUETTELO.....</b>	<b>III</b>
<b>LYHENNELUETTELO.....</b>	<b>XII</b>
<b>1 JOHDANTO.....</b>	<b>1</b>
1.1 JOHDATUS AIHEESEEN.....	1
1.1.1 Siirtohinnoittelusta, sääntelystä ja sen merkityksestä.....	1
1.1.2 Keskeiset substanssikäsitteet.....	4
1.2 TUTKIMUKSEN RAKENNE.....	6
1.2.1 Tutkimuskysymys ja rajaukset.....	6
1.2.2 Metodit, rakenne ja aineisto.....	8
1.3 TUTKIMUKSELLE MERKITYKSELLISET TEORiat JA AIEMPI TUTKIMUS .....	12
1.3.1 Mitä ovat oikeuslähdeoppi ja normihierarkia?.....	12
1.3.2 Suhde aiempaan tutkimukseen .....	14
<b>2 TUTKIMUKSEN VALTIOSÄÄNTÖOIKEUDELLINEN KONTEKSTI.....</b>	<b>16</b>
2.1 OIKEUSLÄHDEOPILLINEN NORMIHIERARKIA SUOMEN NÄKÖKULMASTA ..	16
2.2 OIKEUSSÄÄNTÖJEN TUOTTAMISESTA .....	25
2.2.1 Kansallinen norminantovalta ja Euroopan unionin säädösten sovellettavuus .....	25
2.2.2 Delegoitu norminantovalta ja verohallinnon antamien ohjeiden sitovuus .....	27
2.2.3 Kansainväliset sopimukset ja soft law – sääntely oikeuslähteinä .....	29
2.2.4 OECD:n rooli kansainvälisessä ohjeenantotoiminnassa .....	34
<b>3 SIIRTOHINNOITTELUN OIKEUSLÄHTEET SOVELTAMISTOIMINNASSA....</b>	<b>37</b>
3.1 VALTIOSOPIMUKSET KANSAINVÄLISESSÄ VERO-OIKEUDESSA .....	37
3.1.1 Wienin yleissopimus verosopimusten tulkintalähteenä .....	37
3.1.2 Siirtohinnoittelu valtioiden välisissä verosopimuksissa.....	38
3.2 EUROOPAN UNIONIN TOIMET SIIRTOHINNOITTELUN SÄÄNTELYSSÄ .....	40
3.2.1 Siirtohinnoittelufoorumin merkitys sääntelyn harmonisoinnissa.....	40
3.2.2 Arbitraatiomenettely kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa .....	43
3.3 KATSAUS OECD:N SIIRTOHINNOITTELUOHJEESEEN JA RAPORTTEIHIN .....	44
3.4 SUOMEN KANSALLISET SIIRTOHINNOITTELUN OIKEUSLÄHTEET .....	46
3.4.1 Kansalliset laintasoiset siirtohinnoittelusäädökset .....	46
3.4.2 Verohallinnon tuottama ohjeistus .....	54
3.4.3 Siirtohinnoittelua koskevat merkittävimmät kansalliset oikeustapaukset .....	56

<b>4</b>	<b>LAILLA SÄÄTÄMISEN VAATIMUS SUOMEN</b>	
	<b>SIIRTOHINNOITTELUSÄÄNTELYSSÄ.....</b>	<b>61</b>
4.1	<i>DESKRIPTIIVINEN KATSAUS SOVELTAMISTOIMINTAAN.....</i>	61
4.2	<i>PERUSTUSLAIN VAATIMUKSET LAINTASOISESTA SÄÄNTELYSTÄ .....</i>	64
4.2.1	<i>Lailla säätämisen vaatimuksen perusta .....</i>	64
4.2.2	<i>Lailla säätämisen vaatimus yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien kannalta .....</i>	67
4.2.3	<i>Verovelvollisuus ja veron perusteet lailla säätämisen vaatimuksen vaikuttamina ..</i>	71
4.3	<i>EUROOPAN UNIONIN PERUSVAPAUKSIEN ASETTAMAT VAATIMUKSET .....</i>	75
4.4	<i>TULKINTAKANNANOTTO LEGALITEETTIPERIAATTEEN TOTEUTUMISESTA .</i>	80
<b>5</b>	<b>OIKEUSVARMUUDEN JA ENNAKOITAVUUDEN VAATIMUKSET.....</b>	<b>85</b>
5.1	<i>OIKEUSVARMUUDEN JA ENNAKOITAVUUDEN KÄSITTEISTÄ.....</i>	85
5.2	<i>MUODOLLINEN OIKEUSVARMUUS.....</i>	87
5.3	<i>FAKTUAALINEN OIKEUSVARMUUS .....</i>	91
5.4	<i>AINEELLINEN OIKEUSVARMUUS .....</i>	96
<b>6</b>	<b>PÄÄTELMÄT.....</b>	<b>99</b>
6.1	<i>JOHTOPÄÄTÖKSET .....</i>	99
6.2	<i>LOPUKSI .....</i>	103

## LÄHTEET

### *Kirjallisuuslähteet*

*Aarnio, Aulis:* Oikeussäännösten tulkinnasta. Helsingin Yliopiston Monistuspalvelu, Helsinki 1982.

*Haapaniemi, Ossi:* Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella, teoksessa Mieho, Altti (toim.): Vero ja finanssi – Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita Publishing Oy 2013.

*Hakapää, Kari:* Uusi kansainvälinen oikeus. Talentum, Helsinki 2010.

*Helminen, Marjaana:* EU-vero-oikeus. Välitön verotus. Talentum, Helsinki 2008.

*Hirvonen, Ari:* Mitkä metodit – Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsinki 2011.

*Husa, Jaakko – Pohjolainen, Teuvo:* Julkisen vallan oikeudelliset perusteet. Talentum, Helsinki 2009.

*Jaakkola, Riikka - Laaksonen, Sanna - Nikula, Timo – Palmu, Mikko – Paronen, Vesa – Sandelin, Eric – Vasenius, Suvi:* Siirtohinnoittelu käytännössä. Edita Publishing, Helsinki 2012.

*Karjalainen, Jukka – Raunio, Merja:* Siirtohinnoittelu. WSOYpro, Juva 2007.

*Koulu, Risto:* Pehmeän sääntelyn paradoksi: toisen paratiisi on toisen painajainen, teoksessa: ”Oikeus ja kritiikki 1”. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, Helsinki 2009.

*Laakso, Seppo:* Lainopin teoreettisen lähtökohdat. Tampereen yliopisto, Tampere 2012.

*Laakso, Seppo – Suviranta, Outi – Tarukannel, Veijo:* Yleishallinto-oikeus, Gummerrus, Jyväskylä 2006.

*Laaksonen, Sami:* Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita. Verotus 2/2013, s. 203 – 210.

*Lehtonen, Asko:* Tiedonantovelvollisuus tuloverotuksessa ja perustuslainmukaisuus, teoksessa ”Julkista – yksityistä; millaisissa rakenteissa? Juhlakirja professori Eija Mäkisen 60-vuotispäiväksi” Acta Wasaensia no 265, Vaasa 2012.

*Myrsky, Matti:* Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Kauppakaari, Helsinki 2002.

*Myrsky, Matti:* Millainen on hyvä verojärjestelmä? Verotus 2/2013, s. 131–144.

*Myrsky, Matti:* Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum, Helsinki 2011.

*Myrsky, Matti – Rabinä, Timo:* Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum, Helsinki 2011.

*Mäenpää, Olli:* Hallinto-oikeus. Werner Söderström lakitieto, Helsinki 2010.

*Ojanen, Tuomas:* EU-oikeuden valtiosisäisiä vaikutuksia määrittävät periaatteet. Teoksessa Haapea Arto (toim.): ”EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia”. Edita Publishing Oy, Helsinki 2007, s. 21 – 46.

*Ojanen, Tuomas:* KHO 2007:77 – Pro fisco, contra legem constitutionalem. Lakimies 2/2008, s. 299 – 418.

*Ojanen, Tuomas:* Johdatus perus- ja ihmisoikeusjuridiikkaan. Yliopistopaino, Helsinki 2009.

*Penttilä, Seppo:* Vastike yritysjärjestelyissä – ongelma-kohtia ja sudenkuoppia, teoksessa Mieho, Altti (toim.): Vero ja finanssi – Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta. Edita Publishing Oy 2013.

*Puronen, Pertti:* Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. WSOYpro, Juva 2010.

*Raitio, Juha:* Oikeusvarmuus ja oikeusvoima Eurooppaoikeudessa. Defensor Legis N:o 4/2012, s. 403 – 418.

*Raitio, Juha:* The Principle of Legal Certainty in EC Law. Gummerrus Kirjapaino Oy, Saarijärvi 2001.

*Scheinin, Martin:* Ihmisoikeussopimuksista ja muista ihmisoikeusasiakirjoista. Teoksessa Haapea Arto (toim.): Ihmisoikeudet 2000-luvulla sopimuksia ja asiakirjoja. Helsinki 2002, s. 1–14.

*Salminen, Janne & Urpilainen, Matti:* Eurooppavero-oikeus. Teoksessa Haapea Arto (toim.): ”EU-oikeuden perusteita II – aineellisen EU-oikeuden aloja ja ulottuvuuksia”. Edita Publishing Oy, Helsinki 2007, s. 339 – 374.

*Siltala, Raimo:* Oikeuden viimekätisen pätevyyskriteerin ratkeamaton ongelma: Onko Hartin tunnistamissääntö velvoittava oikeussääntö vai yhteiskunnallinen tosiasia? Lakimies 5/2000 s. 671–689.

*Siltala, Raimo:* Johdatus oikeusteoriaan. Hakapaino Oy, Helsinki 2001.

*Terra, Ben J.M. & Wattel, Peter J.:* European Tax Law, 5<sup>th</sup> Edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008.

*Tolonen, Hannu:* Oikeuslähdeoppi. WSLT, Helsinki 2003.

*Tuori, Kaarlo:* Kriittinen oikeuspositivismi. WSLT, Helsinki 2000.

*Urpilainen, Matti:* Tiukka lailla säättämisen vaatimus verotuksessa – onko se myytti? Oikeustieto 2008/2, s. 9.

*Waal, Johanna:* Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke – uusi askel kohti tehokkaampaa asiakasohjausta ja verovalvontaa siirtohinnoitteluasioissa. Verotus 1/2012, s. 88 – 91.

*Wacker, Jani:* Euroopan unionin talous- ja rahaliiton vaikutukset kansalliseen finanssivaltaan. Tampereen yliopistopaino – Juvenes Print Oy, Tampere 2009.

*Weber, Dennis:* Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms – A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance. Kluwer Law International, Haag 2005.

*Wickström, Kauko:* Vero-oikeudellisen tutkimuksen erityispiirteitä. Teoksessa: Häyhä, Juha (toim.): ”Minun metodini”. Werner Söderström Lakitieto Oy, Porvoo 1997.

*Äimä, Kristiina:* Koron vähennysoikeus elinkeinoverotuksessa ja siirtohinnoittelu. Lakimies 7–8/2011, s. 1541–1552.

### ***Säädösluettelo***

Asetus Itävallan, Suomen ja Ruotsin liittymisestä yleissopimukseen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta 61/1999.

Asetus taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöä (OECD), koskevan konvention voimaansaattamisesta 12/1969.

Asetus valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen voimaansaattamisesta 33/1980.

Euroopan ihmisoikeussopimus (Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi) sellaisena kuin se on muutettuna yhdennellätoista pöytäkirjalla 63/1999.

Euroopan unionin perusoikeuskirja 2012/C 326/02, Euroopan unionin virallinen lehti s. C326/01 12.10.2012.

Euroopan unionista tehty sopimus 2012/C 326/01, Euroopan unionin virallinen lehti s. C326/01 12.10.2012.

Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus 2012/C 326/01, Euroopan unionin virallinen lehti s. C326/01 12.10.2012.

Hallintolaki 434/2003.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968.

Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 627/1978.

Laki verohallinnosta 503/2010.

Laki verotusmenettelystä 1558/1995.

Oikeudenkäymiskaari 4/1734

Rikoslaki 39/1889.

Suomen perustuslaki 731/1999.

Tonnistoverolaki 476/2002.

Tuloverolaki 1535/1992.

Verohallintolaki 1557/1995.

Verotililaki 604/2009.

Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 90/436/EEC. Myöhemmin arbitraatiosopimus.

### ***Lain esityöt***

HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

HE 72/2002 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 107/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

PeVM 10/1998 vp. Hallituksen esitys uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.

PeVL 19/2002 vp. Hallituksen esitys laeiksi lääkelain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta.

PeVL 61/2002 vp. Hallituksen esitys viestintämarkkinoita koskevan lainsäädännön muuttamisesta.

PeVL 74/2002 vp. Hallituksen esitys ammattikorkeakoululaiksi ja laiksi ammatillisesta opettajankoulutuksesta.

PeVL 4/2004 vp. Hallituksen esitys ulkomaalaislaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.



PeVL 32/2005 vp. Hallituksen esitys laeiksi aluksista aiheutuvan ympäristön pilaantumisen ehkäisemisestä annetun lain ja sakon täytäntöönpanosta annetun lain 1 §:n muuttamisesta.

PeVL 45/2005 vp. Hallituksen esitys laiksi viestintämarkkinalain muuttamisesta ja viestintämarkkinalain 70 §:n väliaikaisesta muuttamisesta.

PeVL 55/2005 vp. Hallituksen esitys laiksi joukkoliikenteen tarkastusmaksusta annetun lain, rikoslain 17 luvun 6 §:n ja järjestyksenvalvojista annetun lain 1 §:n muuttamisesta

PeVL 39/2006 vp. Hallituksen esitys laeiksi eräiden maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalojen lainojen ja saamisten siirtämisestä Valtionkonttorin hoidettaviksi sekä siirrettäviä lainoja ja myyntihintasaamisia koskevien lakien muuttamisesta.

PeVL 20/2008 vp. Hallituksen esitys laeiksi kansaneläkelain, sairausvakuutuslain ja Kansaneläkelaitoksesta annetun lain muuttamisesta.

PeVL 1/2009 vp. Hallituksen esitys laiksi tuloverolain 20 §:n muuttamisesta.

PeVL 51/2010 vp. Hallituksen esitys laiksi valtion virkamieslain muuttamisesta.

PeVL 57/2010 vp. Hallituksen esitys pysäköinninvalvontaa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.

VaVM 22/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

### ***Muut virallislähteet***

#### **Kotimaiset**

Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös, Verohallinnon ohje, Dnro A15/200/2013, 19.06.2013.

Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, Verohallinnon julkaisu 284.13. Edita Publishing 2013.

Lainkirjoittajan opas, Oikeusministeriön julkaisu 37/2013, Selvityksiä ja ohjeita OM 1/40/2011. Saatavissa pdf:nä osoitteesta:  
<http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-259-318-4>

Siirtohinnoittelun dokumentointi, Verohallinnon muistio, Dnro 1471/37/2007, 19.10.2007.

Valtiosopimusopas - Kansainvälisten ja EU-sopimusten valmistelua ja voimaansaattamista koskevat ohjeet 1.3.2012. Ulkoasiainministeriö, Oikeuspalvelu (EU- ja valtiosopimusoikeuden yksikkö). Saatavissa pdf:nä osoitteesta:  
<http://formin.finland.fi/public/default.aspx?nodeid=42085&contentlan=1&culture=fi-FI>

Verohallinnon asiakastilaisuus siirtohinnoittelusta 28.11.2013. Materiaali saatavissa osoitteesta:  
[http://www.vero.fi/fi-FI/Verohallinnon\\_asiakastilaisuus\\_siirtohin\(29694\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Verohallinnon_asiakastilaisuus_siirtohin(29694)) (13.05.2014)

Verohallinnon lehdistötiedote 05.02.2013:  
[http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon\\_siirtohinnoitteluhanke\\_tuo\(26230\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoitteluhanke_tuo(26230)) (13.05.2014)

Verohallinnon lehdistötiedote 20.01.2014:  
[https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon\\_siirtohinnoittelutyo\\_edist\(30876\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Medialle/Lehdistotiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoittelutyo_edist(30876)) (13.05.2014)

Verohallinnon määräys velvoitteiden suorittamisjärjestyksestä, Dnro 217/519/2010, 02.03.2010.

Verohallinnon työjärjestys, Dnro A50/00 01 00/2011, 21.12.2011.

Verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportti - Verotuksen kehittämistyöryhmä. Valtiovarainministeriön julkaisuja 35/2010. Saatavissa pdf:nä osoitteesta:  
[www.vm.fi/julkaisut](http://www.vm.fi/julkaisut)

Verohallinnon päätös vuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa noudatettavista luontoisetujen laskentaperusteista, Dnro 184/200/2013, 29.11.2013.

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten, Dnro 164/200/2013, 13.1.2014.

Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus - Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005. Työryhmämuistioita 4/2006, Valtiovarainministeriön vero-osasto. Edita Prima Oy, Helsinki 2006.  
Saatavissa pdf:nä osoitteesta: [www.vm.fi/julkaisusarjat](http://www.vm.fi/julkaisusarjat)

## **Euroopan unioni**

Code of Conduct of transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU, COM(2005)453, 10.11.2005.

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing

Forum in the period July 2010 to June 2012 and related proposals 1. Report on Small and Medium Enterprises and Transfer Pricing and 2. Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP) COM(2012) 19.9.2012.

Communication 2011/16 on the work of the JTPF from April 2009 to June 2010 including proposed guidelines on low-value-adding intra-group services COM(2011) 25.1.2011.

Communication 2007/71 on the work of the JTPF in the field of dispute avoidance and resolution procedures including guidelines for APAs in the EU COM(2007) 26.2.2007.

Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention COM(2009) 14.9.2009.

JTPF/004/2002/EN Summary record of the first meeting of the EU Joint Transfer Pricing Forum.

Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä 2003/361/EY. Euroopan unionin virallinen lehti nro L 124 , 20/05/2003 s. 36 – 41.

Menettelysäännöt kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn yleissopimuksen tehokasta täytäntöönpanoa varten. Euroopan unionin virallinen lehti, s. C176/2 28.7.2006.

Report on Compensating Adjustments, Meeting of 5 November 2013, JTPF/009/FINAL/2013/EN.

Neuvoston ja neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma, annettu 27.6.2006, etuyhteydessä keskenään olevien yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä. Euroopan unionin virallinen lehti, s. C176/1 28.7.2006.

Välimiesmenettely-yleissopimuksen tehokasta täytäntöönpanoa koskevat tarkistettut menettelysäännöt. Euroopan unionin virallinen lehti, s. C322/1 30.12.2009.

## **OECD**

Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting 30 January 2014.

Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) 07 February 2007.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010. Myöhemmin OECD:n malliverosopimus.

OECD 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, 22 July 2010.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18 August 2010. Myöhemmin OECD:n siirtohinnoitteluohjeet.

Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles 30 July 2013.

### ***Internet lähteet***

European Commission, Taxation and Customs union, Joint Transfer Pricing Forum, Achievements:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_en.htm#achievements](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#achievements), (13.05.2014).

European Commission, Taxation and Customs union, Joint Transfer Pricing Forum:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_en.htm#operation](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#operation), (13.05.2014)

Helsingin Sanomat 16.01.2014, Talous uutiset. Oikeustieteilijät kummastelevat yrityksille mätkäistystä jälkiveroja – Uusi tulkinta toi mätkyyt Nokian Renkaille ja Fortumille:

<http://www.hs.fi/talous/Oikeustieteilij%C3%A4t+kummastelevat+yriyksille+m%C3%A4tk%C3%A4istyj%C3%A4+j%C3%A4lkiveroja/a1389792380000>. (13.05.2014)

Helsingin Sanomat 8.3.2014, Talous uutiset. Fortum haastoi verottajan oikeuteen – Yhtiö ei ole saanut verottajalta pyytämäänsä tietoja:

<http://www.hs.fi/talous/Fortum+haastoi+verottajan+oikeuteen/a1394189664014> (13.05.2014)

OECD:

<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>, (13.05.2014).

OECD, About the OECD, What we do and how:

<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>, (13.05.2014).

OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Discussion Drafts and Public Consultations:

<http://www.oecd.org/ctp/discussiondrafts.htm>, (13.05.2014).

Talouselämä 6.3.2014, Tebatti, puheenvuoro Juusela, Janne: Yritykset verottajan mielivallan armoilla:

[http://www.talouselama.fi/Tebatti/kysymykset/yritykset+verottajan+mielivallan+armoilla/a2236437?s=u\\_id-2073415\\_1](http://www.talouselama.fi/Tebatti/kysymykset/yritykset+verottajan+mielivallan+armoilla/a2236437?s=u_id-2073415_1) (13.05.2014)

Valtiovarainministeriö, rahoitusmarkkinat, Kansainvälinen yhteistyö, OECD:

[https://www.vm.fi/vm/fi/11\\_rahoytusmarkkinat/07\\_kansainvalinen\\_yhteistyo/07\\_oecd/index.jsp](https://www.vm.fi/vm/fi/11_rahoytusmarkkinat/07_kansainvalinen_yhteistyo/07_oecd/index.jsp), (13.05.2014).

Valtiovarainministeriö, Verotus, Suomen verosopimukset:

[http://www.vm.fi/vm/fi/10\\_verotus/08-suomen-verosopimukset/index.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/08-suomen-verosopimukset/index.jsp), (13.05.2014).

Tax Express 8/2014:

<http://www.pwc.fi/fi/verokonsultointi/tax-express/2014/siirtohinnoittelu-8-2014.jhtml> (13.05.2014)

Tax View 1/2013:

<http://www.kpmg.com/FI/fi/Ajankohtaista/Uutisia-ja-julkaisuja/Asiakaslehdet/Documents/kpmg-tax-view-1-2013.pdf> (13.05.2014)

### *Oikeustapaukset*

#### *Hallinto-oikeus*

Helsingin HAO 29.5.2013 13/0844/4

Helsingin HAO 7.3.2014 14/0213/4

#### *Korkein hallinto-oikeus*

KHO:2002:26

KHO:2007:77

KHO:2009:70

KHO:2010:73

KHO:2013:36

KHO:2013:93

KHO:2014:33

#### *Euroopan unionin tuomioistuin*

Asia C-26/62 Van Gend en Loos vastaan Nederlandse Administratie der Belastingen

Asia C-6/64 Flaminio Costa vastaan ENEL

Asia C-9/70 Franz Grad vastaan Finanzamt Traunstein

Asia C-21-24/72 International Fruit Company NV ja muut vastaan Produktschap voor Groenten en Fruit

Asia C-183/73 Osram GmbH vastaan Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main

Asia C-41/74 Yvonne van Duyn vastaan Home Office

Asia C-158/78 Biegi vastaan Hauptzollamt Bochum

Asia C-104/81 Hauptzollamt Mainz vastaan Kupferberg & Cie.

Asia C-14/83 Von Colson and Kamann vastaan Land Nordrhein-Westfalen

Asia C-322/88 Salvatore Grimaldi vastaan Fonds des maladies Professionnelles

Asia C-264/96 Imperial Chemical Industries plc (ICI) vastaan Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)

Asia C-212/97 Centros Ltd vastaan Erhvervs- og Selskabsstyrelsen

Asia C-234/00 Lankhorst-Hohorst GmbH vastaan Finanzamt Steinfurt

Asia C-436/00 X ja Y vastaan Riksskatteverket

Asia C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant vastaan Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

Asia C-446/03 Marks & Spencer plc. vastaan David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

Asia C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation vastaan Commissioners of Inland Revenue

Asia C-308/06 Intertanko ja muut vastaan Secretary of State for Transport

**LYHENNELUETTELO**

APA	Advanced Pricing Agreement
EU	European union, Euroopan unioni
EU JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum, Euroopan unionin siirtohinnoittelu forumi
EVL	Elinkeinoverolaki, laki elinkeinotulon verottamisesta.
EY	Euroopan yhteisö
HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
MAP	Mutual Agreement Procedure, Keskinäinen sopimusmenettely
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
PEVL	Perustuslakivaliokunnan lausunto
Pk-yritys	Pieni tai keskisuuri yritys
PL	Suomen Perustuslaki
SEU	Sopimus Euroopan unionista
SEUT	Sopimus Euroopan unionin toiminnasta
VML	Verotusmenettelylaki, laki verotusmenettelystä

# 1 JOHDANTO

## 1.1 JOHDATUS AIHEESEEN

### 1.1.1 Siirtohinnoittelusta, sääntelystä ja sen merkityksestä

*”Ratkaisijan, olipa hän missä muodollisessa asemassa tahansa, edellytetään toimivan oikeusjärjestyksen mukaisesti. - Ratkaisijan odotetaan tuottavan maksimaalisesti oikeusturvaa, mikä merkitsee yhtäältä ennustettavuutta ja toisaalta yhdenmukaisuutta”* (kurs. VT).<sup>1</sup> Aulis Aarnion klassisia laintulkinnan mietteitä edelleen kehittäen näyttäisi ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden toteutuminen olevan ratkaisijan ohella paljolti kiinni oikeusjärjestyksestä ja sen kyvystä mahdollistaa maksimaalinen oikeusturva. Oikeusjärjestyksellä tarkoitetaan Aarnion mukaan yhteiskunnalliseen vallankäyttöön perustuvaa normien joukkoa ja yksittäisellä normilla toisaalta oikeustosiasi- ja toisaalta oikeusseuraamuskuvausta<sup>2</sup>. Oikeusturvan perusta lepää siis tavallaan siinä, kuinka hyvin oikeusnormit pystyvät soveltajaansa ohjaamaan, eli välittämään tiedon yhteiskunnan toivomasta käyttäytymismallista ja sen rikkomisesta seuraavasta rangaistuksesta.

On kuitenkin selvää, ettei oikeusjärjestykseemme ole kirjattu normeja kaikesta harjoittamastamme toiminnasta. Usein puutteellisuus on tietoinen valinta, mutta joissain tilanteissa lainsäätäjä ei yksinkertaisesti ole ehtinyt, tai syystä tai toisesta pystynyt, ratkaisemaan asiain tilaa oikeusnormeilla. Viime vuosikymmeninä kyseisiä normatiivisia aukkoja paikkaamaan on syntynyt uudenlaisia sääntelymalleja, niin kutsuttuja *soft law* –instrumentteja, jotka ovat saaneet jalansijaa etenkin kansainvälisissä asiayhteyksissä. *Soft law* –sääntelyn soveltamispiirin laajenemista ja merkityksen lisääntymistä on itseasiassa kutsuttu yhdeksi viime vuosien näkyvimmäksi oikeustieteelliseksi megatrendiksi. Merkityksen kasvaessa ja uusien soveltamiskohteiden syntyessä siitä on muodostunut vähitellen tutkijoille oikeuslähdeopillisessa mielessä haastava tekijä.<sup>3</sup>

Samaan aikaan oikeudellisen kentän monimuotoistuessaa on talouden kiihtyvä muutostahti heijastunut valtioiden verosääntelyn kehittämistarpeeseen. Mikäli talouden muu-

---

<sup>1</sup> Aarnio 1982, s. 15.

<sup>2</sup> Aarnio 1982, s. 72 ja 138.

<sup>3</sup> Koulu 2009, s. 1.

toksia ei ole ehditty implementoimaan säännöksiin, on oikeusjärjestykseen syntynyt edellä mainitun kaltaisia aukkoja, joissa talouden ja voimassa olevan veronormiston välinen jännite on konkretisoitunut soveltamistoiminnassa. Finanssioikeuden professori Kauko Wikströmin mukaan Suomessa tämä on ilmennyt esimerkiksi tavallista laajempaa veronkiertonormin (Verotusmenettelylain 1995/1558 28 §) soveltamisena.<sup>4</sup> Osasyys suomalaisen veronormiston hidasliikkeisyyteen on perustuslakiin (731/1999, PL) kirjattu vaatimus, jonka mukaan verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteet on Suomessa säädettävä lailla<sup>5</sup>. Viime aikoina julkisuudessa on kuitenkin esitetty huomiota herättävän paljon väitteitä siitä, että legaliteettiperiaate ei toteutisi kansallisessa siirtohinnoittelua koskevassa sääntelyssä tai että *soft law* –instrumentteihin kuuluvat ohjeet ja raportit olisivat saaneet liian suuren roolin soveltamistoiminnassa, vaarantaen samalla oikeusvarmuuden.<sup>6</sup>

Kansallinen laintasoinen siirtohinnoittelusääntelymme on sisällytetty kahteen verotusmenettelylain pykälään, eli dokumentaatiota käsittelevään 14 §:ään sekä siirtohinnoitteluoikaisua koskevaan 31 §:ään. Näiden lisäksi veronkorotusta koskevaan 32 §:ään on lisätty maininta dokumentaatiovelvoitteiden laiminlyönnistä veronkorotuksen perusteena ja 89 §:ää kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa. Erittäin kapean laintasoisen sääntelyn seurauksena soveltamistoiminnassa on niin yritysten kuin verohallinnonkin osalta johdettu argumentteja OECD:n (Organisation for Economic Cooperation and Development) siirtohinnoitteluohjeesta<sup>7</sup>. Sinänsä molemmin puolin hyväksytyjen ohjeiden oikeudellisesta sitovuudesta, niiden painoarvosta sekä lainsäätäjän tarkoituksesta on kuitenkin esitetty eriäviä mielipiteitä.<sup>8</sup> Oikeudellisessa mielessä kiinnostavaa on, onko lain perusteluilla asiassa edes ratkaisevaa merkitystä, jos perustuslain 80 ja 81 §:n mukaan niin yksilön oikeuksista ja velvollisuuksista kuin verosta ja veron määrästäkin olisi päätettävä itse lain tasolla.

<sup>4</sup> Wikström 1997, s. 333. Yhteiskunnan muutosvauhdin vaikutuksista säädösten väljyyteen myös Tolonen 2003, s. 144.

<sup>5</sup> Wikström 1997, s. 330, itse pykälät Perustuslaki 11.6.1999/731 80 ja 81 §.

<sup>6</sup> Ks. Verohallinnon lehdistötiedote 20.01.2014 ja esim. Haapaniemi 2013, s. 33–34 ja Helsingin Sanomat 16.01.2014, Talous uutiset. Oikeustieteilijät kummastelevat yrityksille mätkäistyjä jälkiveroja – Uusi tulkinta toi mätkyt Nokian Renkaille ja Fortumille, sekä Helsingin Sanomat 8.3.2014, Talous uutiset. Fortum haastoi verottajan oikeuteen – Yhtiö ei ole saanut verottajalta pyytämiään tietoja ja Talouselämä 6.3.2014, Tebatti, puheenvuoro Juusela, Janne: Yritykset verottajan mielivallan armoilla.

<sup>7</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 23. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18 August 2010.

<sup>8</sup> Ks. Esim. Haapaniemi 2013, s. 28–31.



Käyty keskustelu liittyykin laajemmassa mittakaavassa lailla säätämisen vaatimuksen sisältöön ja edelleen oikeusoppineiden huoleen perusteluilla säätämisen lisääntymisestä. Kysymyksiin ovat edellä viitattujen lisäksi ottaneet kantaa esimerkiksi professorit Tuomas Ojanen ja Asko Lehtonen sekä oikeustieteen tohtori Matti Urpilainen<sup>9</sup>. Ongelma ei siis koske pelkästään siirtohinnoittelua, mutta se muodostaa sille otollisen oikeudellisen ja yhteiskunnallisen tutkimusalueen.

Otollisen yhteiskunnallisessa mielessä siksi, että esimerkiksi OECD:n arvioiden mukaan valtioiden rajat ylittävistä liiketoimista jopa 70 prosenttia tehdään monikansallisten yritysten sisällä<sup>10</sup>. Siirtohinnoittelun sääntely on valtioille ainut tapa päästä käsiksi näihin rahavirtoihin, joiden pelisäännöt muutoin jäisivät yritysten itsensä päätettäväksi. Verosuunnittelun liikkumavaran kaventaminen ja suoranaisen veronkierron estäminen siirtohinnoittelussa ovat siis valtioille, Suomi mukaan luettuna, erittäin tärkeä ja tuottoisa kohde. Verohallinnon mukaan sen vuonna 2012 aloittamassa siirtohinnoitteluhankkeessa on tehty ensimmäisten kahden toimintavuoden aikana verotarkastusten perusteella lähes 1,2 miljardin euron lisäysehdotukset yhtiöiden verotettavaan tuloon. Summa on huomattava, kun otetaan huomioon, että vuoden 2012 aikana tarkastuksia valmistui 10 ja vuoden 2013 aikana 13 kappaletta. Parhaillaan hankkeessa on työn alla 30 siirtohinnoittelutarkastusta.<sup>11</sup>

Edellä mainittujen lukujen sekä julkisuudessa esitetyn kritiikin valossa lieenee perusteltua kysyä, luovatko nykyisen oikeusjärjestyksemme siirtohinnoittelun oikeussäännöt perustan oikeusturvan toteutumiselle tai voidaanko ratkaisutoiminnan sanoa olevan ennakoitavaa sen enempää veronsaajan kuin verovelvollisenkaan näkökulmasta katsottuna<sup>12</sup>. Siirtohinnoittelusääntelyn ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeen välinen suhde yhdistettynä tieteellisessä keskustelussa esiin nostettuun yleiseen varoitukseen perusteluilla säätämisestä muodostavat tälle yhteiskunnallisesti tärkeälle kysymykselle oikeudellisessa mielessä erittäin kiinnostavan tieteellisen pohjan. Pohjan, jonka kanssa on mahdollista luoda kuvaa myös siitä, millaisia instrumentteja tulevaisuuden verosääntelyssä kenties voidaan soveltaa.

<sup>9</sup> Ojanen 2008, s. 302, Lehtonen 2012, s. 32 ja Urpilainen 2008, s. 9.

<sup>10</sup> Waal 2012, s. 89.

<sup>11</sup> Verohallinnon lehdistötiedote 5.2.2013 ja Verohallinnon lehdistötiedote 20.1.2014.

<sup>12</sup> Esimerkiksi Seppo Penttilä on nostanut nimenomaan oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden osaksi hyvän oikeusjärjestelmän kriteeristöä. Ks. esim. Penttilä 2013, s. 212.

### 1.1.2 Keskeiset substanssikäsitteet

Koska tutkimus käsittelee valtiosääntöoikeudellisia kysymyksiä vero-oikeuden ja edelleen siirtohinnoittelun kontekstissa, on tutkimuksen sujuvan seuraamisen mahdollistamiseksi syytä esitellä lyhyesti muutamia siirtohinnoitteluun läheisesti liittyviä käsitteitä. Seuraavilla käsitteiden määrittelyillä ei pyritä tutkimuskysymysten kannalta merkityksellisiin linjanvetoihin, vaan niiden tehtävänä on ainoastaan avata lukijalle nyt käsiteltävien oikeuslähteiden toimintakenttää.

*Siirtohinnoittelu.* Siirtohinnoittelun käsite tiivistettynä tarkoittaa toisilleen läheisten yritysten välisten liiketoimien, eli transaktioiden, hinnoittelua verotuksen näkökulmasta<sup>13</sup>. Liiketoimia voivat tällöin olla esimerkiksi, mutta kuitenkin seuraaviin rajoittumatta, tavaramerkin käyttöoikeuden luovutus korvausta vastaan, konserninsisäisen hallintopalvelun myynti tai vaikkapa valmistetun koneen myynti tehtaalta toisessa valtiossa sijaitsevalle jälleenmyyjälle. Näkökulma on nimenomaan verotuksellinen sen vuoksi, ettei etuyhteyksyrityksillä välttämättä olisi intressiä myydä palvelua tai tuotetta markkinaehtoperiaatteen mukaisella hinnalla, mutta yrityksen sijaintivaltiota sen sijaan on fiskaalissa mielessä intressiä vaatia markkinaehtoisen korvauksen jäämistä sijaintivaltioon. Tämän vuoksi siirtohinnoittelu on nimenomaan verotuksellisessa mielessä oikean hinnan määrittämistä.

Miksi siirtohinnoittelulla sitten on merkitystä jo edellä sivuttujen ja perustuslaissa lainatasolla määriteltäviksi säädettyjen veron määrän ja perusteen kannalta, kun yhtiöiden verotettava tulos lasketaan Suomessa kuitenkin elinkeinoverolain (360/1968, EVL) mukaisesti ja siirtohinnoittelua sääntelevät pykälät sijoittuvat edellä kuvatuunlaisesti verotusmenettelylakiin? Toisistaan riippumattomien yhtiöiden liiketoimien ehtoihin vaikuttaa aina vallitseva, aito markkinatilanne, jonka vuoksi verotettava tulo kohdentuu suoraan oikealle verovelvolliselle ja muodostaa näin osaltaan pohjan EVL:n mukaiselle tuloksenlaskennalle. Etuyhteydessä olevien yritysten välisten liiketoimien osalta liiketoimien tulo kohdennetaan kuitenkin siirtohinnoittelusääntelyn rajaamalla tavalla oikealle verovelvolliselle, jolloin siirtohinnoittelu vaikuttaa suoraan yhtiöiden tuloverotukseen verotettavan tulon tai tappion muodossa.<sup>14</sup> Tämän lisäksi tässä tutkimuksessa myöhemmin käsiteltävillä liiketoimien re-karakterisoinnilla, siirtohinnoitteluoikaisulla (ja

<sup>13</sup> Ks. Esim. Karjalainen – Raunio 2007, s. 14 ja Jaakkola et. al. 2012, s. 21.

<sup>14</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 21.

tämän liitännällä arvonlisäveroihin ja tulleihin) sekä veronkorotuksilla on merkittäviä vaikutuksia verojen määrään.

*Etuyhteysasema.* Liiketoimen osapuolet ovat verotusmenettelylain 31 §:n mukaan etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Pykälän mukaan osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Pykälän ensimmäinen momentti laajentaa etuyhteysaseman myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan (jonka siis ei tarvitse olla oma oikeushenkilönsä) välisiin toimiin. Kiinteän toimipaikan syntyminen määräytyy (OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti laadittujen) valtioiden välisten verosopimusten 5 artiklassa.

*Markkinaehtoperiaate.* OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklaan sisältyvän periaatteen mukaan etuyhteystilanteissa olevien yritysten tulee kauppaa- tai rahoitussuhteissaan noudattaa ehtoja, joita vastaavassa tilanteessa olevat riippumattomat yritykset olisivat soveltaneet.<sup>15</sup> Markkinaehtoperiaatteen ydin on siis liiketoimien vertailukelpoisuudessa riippumattomien ja etuyhteysasemassa olevien yritysten välillä, jolla varmistetaan verotettavan tulon kertyminen siihen valtioon, johon se ilman yritysten keskinäisiä intressejä olisi kertynyt.

*Siirtohinnoitteluhanke.* Verohallinnon yritysverotusyksikön hanke, joka käytännössä on oma siirtohinnoittelun valvontaa ja ohjausta varten perustettu yksikkö, joka kuuluu konserniverokeskuksen alaisuuteen. Siirtohinnoitteluhankkeelle on keskitetty siirtohinnoit-

---

<sup>15</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 190.

teluun liittyvät verotustehtävät ja verotarkastukset sekä kansainvälisissä sopimuksissa tarkoitetun keskinäisen sopimusmenettelyn käsittely.<sup>16</sup>

*Oikeussääntö ja oikeusnormi.* Vaikka termit oikeussääntö ja oikeusnormi eivät olekaan siirtohinnoittelun varsinaiseen substanssiin ainutlaatuisella tavalla kuuluvia käsitteitä, katson tarpeelliseksi esittää niiden sisällön tässä niin kuten niitä tässä tutkimuksessa on hyödynnetty. Termien määrittelyssä nojaan Jani Wackerin määritelmään, jonka mukaan oikeussäännös on eräänlainen yläkäsite oikeusnormille, joka taas itsessään sisältää oikeuksia ja velvollisuuksia. Edelleen Wackerin mukaan nämä normeihin sisältyvät oikeudet ja velvollisuudet muodostavat näin normatiivisia asiantiloja, joita voivat olla yksittäisten oikeuksien ja velvollisuuksien lisäksi näiden muodostamat kokonaisuudet, kuten erilaiset valtaoikeudet, viranomaisvelvoitteet hallinnossa sekä yksityisten henkilöiden oikeudet ja velvollisuudet. Näitä asiantiloja taas voidaan edelleen nimittää esimerkiksi ”lainsäädäntövallaksi” tai ”verovelvollisuudeksi”.<sup>17</sup>

## 1.2 TUTKIMUKSEN RAKENNE

### 1.2.1 Tutkimuskysymys ja rajaukset

Tutkimuksessa on tarkoitus vastata kysymykseen toteuttaako Suomessa noudatettava siirtohinnoittelusääntely perustuslain 80 ja 81 §:n sille asettamat vaatimukset, joiden mukaan verosta ja veron määrästä, kuten yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista yleisestikin, on säädettävä lailla.

Päätutkimuskysymykseen vastatessani pyrin selvittämään mitä lailla säätämisen vaatimus itseasiassa tarkoittaa, eli minkälainen sääntely täyttää vaatimuksen, mitä perustuslain 81 §:ssä mainittu yhdistelmä ”verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteet” pitää sisällään sekä minkä tyyppisistä asioista voidaan säätää pelkästään asetuksilla tai jopa viranomaisen ohjeilla. Kyseisiä asioita tutkiessani pyrin ottamaan huomioon myös Euroopan ihmisoikeussopimuksen vaatimukset, kuten artiklan 7 (Ei rangaistusta ilman lakia).

<sup>16</sup> Verohallinnon työjärjestys A40/00 01 00/2013 (antopäivä 2.9.2013) 27 §.

<sup>17</sup> Ks. Wacker 2009, s. 20–21. Jani Wacker on väitöskirjassaan tutkinut muun muassa oikeussäännösten normatiivisia ja tosiasiallisia vaikutuksia. Kyseistä lähestymistapaa on sovellettu myös tässä tutkimuksessa, jonka vuoksi yhtenevän terminologian soveltaminen on ollut perusteltua. Ks. Wacker 2009, ss. 8.

Pääkysymyksen ohella pyrin vastaamaan osakysymyksiin siitä, toteutuvatko a) oikeusvarmuus ja b) ennakoitavuus Suomen siirtohinnoittelusäätelyssä.

Koska ennakoitavuus liittyy kiinteästi oikeusvarmuuteen<sup>18</sup>, eikä oikeusvarmuuden määrittely ole yksiselitteistä<sup>19</sup>, pyrin punnitsemaan näitä periaatteita seuraavan Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksen katkelman mukaisesti: *”Oikeusvarmuuden yleinen periaate, joka on yhteisön oikeuden perusperiaate, edellyttää erityisesti, että säännösten on oltava selviä ja täsmällisiä, jotta oikeussubjektit voivat ilman epävarmuutta saada tiedon oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan ja ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin”* (kurs. VT)<sup>20</sup>.

Kun oikeusvarmuus ja ennustettavuus tässä tutkimuksessa linkittyvät suoraan perusoikeuksiin oikeusvaltioperiaatteen (PL 2 §) sekä yksilön oikeuksista ja velvollisuuksista päättämisen (PL 80 §) kautta, vaaditaan säännökseltä ehdotonta täsmällisyyttä ja tarkkarajaisuutta etenkin, jos osa siirtohinnoittelun säätelystä on siirretty lakia alemmanasteisten säädösten piiriin<sup>21</sup>. Oikeusvarmuuden tarkemman jaottelun osalta tukeudun oikeusvarmuudesta väitelleen Helsingin yliopiston professori Juha Raition nk. aarniolaiseen näkemykseen, jossa oikeusvarmuus jakaantuu muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen osaan<sup>22</sup>. Lyhyesti kuvailtuna punnitsen tällöin täyttääkö siirtohinnoittelun kansallinen säätely oikeusturvaodotuksen, eli estääkö se mielivallan ja ennakoimattoman lainkäytön ja ohjaa samalla päätöksiä materiaalisesti oikeudenmukaiseen ja tapahuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan (muodollinen oikeusvarmuus), ovatko siirtohinnoittelun oikeusnormit päteviä ja tehokkaita (faktuaalinen oikeusvarmuus) sekä mielekkäitä ja hyväksyttäviä (aineellinen oikeusvarmuus).

<sup>18</sup> Esim. Laakso et. al. 2006, s. 344.

<sup>19</sup> Raitio 2012, s. 403.

<sup>20</sup> Asia C-308/06 Intertanko ja muut vastaan Secretary of State for Transport.

<sup>21</sup> Näin myös esim. PeVL 19/2002 vp, s. 2.

<sup>22</sup> Raitio 2001, s. 299 – 303 tai uudempi, tiivistäen Raitio 2012, s. 404–406.

### 1.2.2 *Metodit, rakenne ja aineisto*

Kyseessä on valtiosääntöoikeudellinen tutkimus julkisoikeuden alaan laajassa mielessä kuuluvasta vero-oikeudellisesta aiheesta. Koska tutkimukseni keskittyy Suomessa noudatettavan siirtohinnoittelusääntelyn lainopillisen aseman määrittelemiseen ja pyrkii selvittämään, täyttävätkö nykyisin ratkaisutoiminnassa noudatetut säännökset perustulaisissa asetetun legaliteettivaatimuksen, on luonnollista, että tutkimus noudattaa sekä oikeusteoriaan että oikeusdogmatiikkaan kuuluvia metodeita. Yleiseltä tutkimusotteeltaan tutkimukseni on kuitenkin vahvasti oikeusdogmaattinen –se pyrkii pääkysymyksenään tulkitsemaan perustuslain 80 ja 81 §:n vaatimusten toteutumista ja apukysymyksinä punnitsemaan sääntelyn vaikutuksia oikeusvarmuuden ja ennustettavuuden periaatteiden toteutumiselle. Seuraavassa pyrin avaamaan tarkemmin tutkimuksen aikana käyttämiäni metodeita.

Valtio-oikeudellista kontekstia avaavassa tutkimuksen toisessa luvussa pyrin täyttämään normatiivisen oikeuslähdeopin<sup>23</sup> mukaisen normihierarkian Suomen näkökulmasta katsottuna. Tällöin käsittelen oikeuslähteitä normien maailmasta käsin katsoen, systematisoiden perusteita kunkin oikeuslähteen soveltamiselle ja velvoittavuudelle. Tätä lähestymistapaa tukee se, että Suomen oikeuden lähtökohtana on juuri oikeuspositivistinen käsitys oikeuden sisällöstä. Voimassa oleva oikeus on ensisijaisesti säädännäistä oikeutta eli lainsäätäjän tietoisiin päätöksiin perustuvaa oikeutta. Tämän oikeusteoreettisen asetelman avulla on tarkoitus tutkimuksen edetessä punnita käytännön ratkaisutoiminnassa esiintyvien lähteiden velvoittavuutta ja asemaa ja toisaalta mahdollistaa tutkimuksen lukijalle keino seurata tekemieni tulkintojen perusteita H.L.L. Hartin velvoittavan oikeuden tunnistamissäännön hengessä<sup>24</sup>. Luvussa perehdytään myös OECD:n rooliin kansainvälisen oikeuden luojana.

Oikeusdogmaattinen eli lainopillinen kaava jatkuu tutkimuksen kolmannessa luvussa, jossa teoreettisen lainopin ja edelleen ongelmakeskeisen lähestymistavan avulla tarkoituksena on siirtohinnoittelua koskevan oikeusjärjestyksen sekä muun tosiasiallisesti ratkaisuihin vaikuttavan aineiston systematisointi. Tällä systematisoinnilla tutkimukses-

<sup>23</sup> Normatiivisella oikeuslähdeopilla tarkoitan tässä Kaarlo Tuorin tulkintaa, ks. esim. Tuori 2000, s. 174.

<sup>24</sup> Tunnistamissäännöstä hieman laajemmin, ks. tutkimuksen s. 16.

sa pyritään paitsi esittelemään lukijalle siirtohinnoittelun toimintaympäristöä, myös osoittamaan tutkimuksen oikeudelliselle ongelmalle (tutkimuskysymykselle) sen oikeudellinen konteksti. Luvussa keräämistäni käytännön ratkaisutoiminnan lähteistä, näkemyksistä ja esiin nousseista kysymyksistä pyrin luomaan deskriptiivisen oikeuslähdeopin mukaisen<sup>25</sup>, tosiasiallisen soveltamistoiminnan lähdemateriaalia kuvaavan tulkinnan, jonka tarkoitus on toimia aineistona legaliteettiperiaatteen toteutumista tulkitsevalle neljännelle luvulle, sekä mahdollistaa osaltaan oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden tulkinta tutkimuksen viidennessä luvussa<sup>26</sup>. Tällä tavoin oikeuslähdeoppi seuraa jälleen tutkimuksen mukana myös sinänsä lainopilliseen neljanteen lukuun, mikä osaltaan osoittaa oikeusteorian ja oikeusdogmatiikan vahvaa rinnakkaiseloä tutkimuksessa.

Tutkimuksen neljännessä luvussa tulkiten perustuslain asettamia vaatimuksia käytännön lainopin hengessä. Tällöin pyrin oikeusvaltioperiaatteen kautta selvittämään mihin lailla säätämisen vaatimus perustuu ja mitä perustuslain 80 §:n lailla säätämisen vaatimus itseasiassa tarkoittaa yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien kannalta. Tämän jälkeen siirryn tutkimaan mitä perustuslain 81 §:ssä mainittu yhdistelmä ”vero ja veron määrä” pitää sisällään. Tässä kohdin tavoitteena on lähinnä perustuslakivaliokunnan lausuntoja hyödyntämällä hahmottaa kuvaa siitä, minkä tyyppisistä vero-oikeudellista asioista on säädettävä lain tasolla. Kansallisten vaatimusten jälkeen pyrin lyhyesti avaamaan vielä unionin oikeuksien luomia velvoitteita ja rajoitteita kansalliselle, välitöntä verotusta koskevalle lainsäädännölle Euroopan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön avulla. Lyhyesti kuvattuna pyrin neljännessä luvussa tuottamaan tulkintakannanoton siitä, millaista sääntelyä perustuslain 80 ja 81 §:ssä vaaditaan ja vastaako nykyinen sääntely tätä vaatimusta.

Viidennessä luvussa käsiteltyjen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden käsitteiden osalta kyseessä on yleisten oikeusperiaatteiden punninta suhteessa niiden omiin ja toisaalta niitä ympäröiviin tavoitteisiin. Punninnassa on erityisenä tarkoituksena huomioida julkisuudessa esitetty huoli oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaarantumisesta. Runkona toimii tällöin jo edellä esitelty Raition kolmijakoinen oikeusvarmuuden käsite, joka jakaantuu muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen oikeusvarmuuteen. Kyseisten

<sup>25</sup> Deskriptiivisellä oikeuslähdeopilla tarkoitan niin ikään Tuorin tulkintaa, ks. esim. Tuori 2000, s. 174.

<sup>26</sup> Esimerkiksi Myrsky on todennut, että mikäli tosiasiallisesta ratkaisukäyttäytymisestä ei ole selvyyttä, oikeuslähteiden käsittely toisistaan erillisinä asioina ja keskustelu niiden käyttöjärjestyksestä muodostuu ongelmalliseksi. Ks. Myrsky 2002, s. 165. Koska tutkimuskysymykset nojaavat pitkälti kyseisiin asioihin, on tosiasiallisen ratkaisutoiminnan lähteisiin perusteltua luoda mahdollisimman kattava kuva.

jaotteluiden tukena sovellan muun muassa Wackerin näkemystä oikeussääntöjen tosiasiallisista vaikutuksista, sekä Aarnion ja Laakson kannanottoja päätösheuristiikasta ja justifikaatiosta. Tutkimuksen kuudes luku on kokoava, johtopäätökset sisältävä luku.

Oikeusdogmaattinen tutkimus tarvitsee lähteikseen oikeudellista aineistoa. Aarnion sanoin ”tulkinta ei ole oikeudellista tulkintaa, jos siinä ei ole käytetty yhtään oikeuslähdettä hyväksi tai jos siinä on sivuutettu kaikki tulkintaa ohjaavat säännöt ja periaatteet”<sup>27</sup>. Tutkimuksen tärkeimmät lainsäädännölliset lähteet ovat Suomen perustuslaki ja laki verotusmenettelystä. Tutkimuksen kantavana ideana on tutkia jälkimmäisen suhdetta ensimmäisessä esitettyihin vaatimuksiin. Euroopan unionin säädöksistä merkittävimmät lähteet ovat arbitraatiosopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta (90/436/ETY) sekä EU:n siirtohinnoittelufoorumin (EU Joint Transfer Pricing Forum) kannanotot, jotka liittävät suomalaisen sääntelyn eurooppalaiseen kontekstiin.

Lain esitöillä on myös tärkeä rooli tutkimuksen lähdeaineistossa. Varsinkin hallituksen esitysten suoma mahdollisuus lainsäätäjän tarkoituksen määrittämiselle on tutkimuskysymyksen osalta ensiarvoisen tärkeässä roolissa, samoin kuin perustuslakivaliokunnan lausunnot lailta vaadittavista elementeistä. Niin siirtohinnoittelun kuin tutkimuksen ideankin kannalta merkityksellisiä lähteitä ovat myös OECD:n ohjeet ja raportit sekä Suomen solmimat valtioiden väliset verosopimukset.

Ottaen huomioon tutkimukseni vahvan suuntautumisen lainopin mukaiseen tulkintaan ja toisaalta oikeuslähdeoppiin, on luonnollista, että oikeuskirjallisuudella on merkittävä osuus tutkimuksen lähdeaineistossa. Oikeuslähdeopin osalta tutkimuksella pyritään vertailemaan suomalaisen siirtohinnoittelusääntelyn asemaa Hannu Tolosen, Raimo Silta-lan, Kari Hakapään ja Aulis Aarnion näkemyksiin oikeuslähteistä, joiden ryhmittelyssä hyödynnetään myös esimerkiksi Martin Scheininin ja Matti Myrskyn oikeudenlälakoh-taista osaamista. Perustuslain vaatimaa verotuksen lakisidonnaisuutta on tarkoitus avata paitsi perustuslakivaliokunnan ja lain esitöiden kannanotoilla, myös erityisesti professo-ri Tuomas Ojasen kommentaareilla. Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden osalta tutki-muksessa on nojaututtu pitkälti Juha Raition ja Aulis Aarnion näkemyksiin. Kuten edellä on todettu, tutkimuksessa hyödynnetään keskeisellä tavalla myös Jani Wackerin tulkintaa oikeussääntöjen tosiasiallisista vaikutuksista sekä Seppo Laakson teesejä pää-tösheuristikasta ja justifikaatiosta.

---

<sup>27</sup> Aarnio 1989, s. 195.



Siirtohinnoittelun substanssin osalta tukea on haettu vuosia siirtohinnoittelun soveltamistoiminnassa työskennelleiden Merja Raunion ja Jukka Karjalaisen alan perusteoksesta, jonka näkemyksiä on täydennetty ajantasaisella tiedolla uudemmasta, *Siirtohinnoittelu käytännössä* –teoksesta.

### 1.3 TUTKIMUKSELLE MERKITYKSELLISET TEORiat JA AIEMPI TUTKIMUS

#### 1.3.1 Mitä ovat oikeuslähdeoppi ja normihierarkia?

Tutkimuskysymysteni johdosta siirtohinnoittelusääntelyn lähteisiin, keskinäiseen järjestykseen ja sääntelykokonaisuuteen kohdistuu useita kysymyksiä. Esimerkiksi siirtohinnoittelun kansallisen sääntelyn ja oikeusturvaodotuksen välistä vastaavuutta tutkiessani haluan tietää, estääkö sääntely mielivallan ja ennakoimattoman lainkäytön ja ohjaako se samalla päätöksiä materiaalisesti oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan. Tähän vastatakseni ensimmäinen tehtävä on selvittää, mitä oikeuslähteitä ratkaisijan tällä hetkellä tulisi soveltaa, eli millaisten oikeuslähteiden perusteella hänen tulisi (ja toisaalta millaisten perusteella hän saisi) ratkaisunsa muodostaa. Aarnio on asiaan liittyen todennut, että ratkaisutoiminnan ja tutkimuksen kannalta asian ydin on siinä, voidaanko normiehdokas johtaa virallistekstistä hyväksytyjä päättelyperiaatteita käyttäen. Normin formaali pätevyys riippuu näin ollen suurelta osin siitä, onko normivaihtoehdon valinta suoritettu hyväksyttävästi, ilman oikeuslähteiden ja niiden käyttöä koskevien periaatteiden loukkaamista.<sup>28</sup>

Yleisesti ottaen oikeuslähdeoppi on oppi tutkittavan tapauksen kannalta relevantimmman normin löytämisestä. Se koskee oikeudellisen ratkaisun useita lähtökohtia ja toisaalta tähän liittyvän oikeudellisen aineiston jäsentämistä sen konkreettista soveltamista varten. Oikeuslähteiden keskiössä on siis oikeudellinen ratkaisu ja näin oikeuslähteiden voidaan sanoa muodostavan osan jokaisesta ratkaisusta. Ratkaisu, joka ei nojaudu oikeuslähteisiin, ei ole oikeudellinen ratkaisu.<sup>29</sup>

En väitä, että edellä esitetty määritelmä kattaisi oikeuslähdeopin käsitteen täydellisesti, päinvastoin. Kyseinen määritelmä toimii kuitenkin tämän tutkimuksen työvälineenä, kun tutkin Suomen siirtohinnoittelusääntelyä tutkimuskysymykseen vastatessani. Tällöin en kuitenkaan ole tuottamassa oikeudellista ratkaisua tapaukseen *in situ*, vaan ratkaisijan näkökulman sijasta lähestymistapani on oikeustieteellinen, ennenkaikkea systematisoiva ja tulkitseva<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Aarnio 1982, s. 46.

<sup>29</sup> Tolonen 2003, s. 2–3.

<sup>30</sup> Tolonen 2003, s. 3.

Oikeuslähdeteorioiden osalta tutkimuksessa hyödynnetään legaliteettiperiaatteen johdosta normatiivista ja toisaalta nykyisen sääntelymallin havainnoinnin vuoksi deskriptiivista oikeuslähdeoppia. Normatiivisella oikeuslähdeteorialla tarkoitan oikeuslähteiden perusteita, käyttöä ja niiden keskinäistä järjestystä ”normien maailmasta” käsin katsottuna ja tällöin keskeisenä käsitteenä on normiauktori eli lainsäätäjä<sup>31</sup>. Deskriptiivinen oikeuslähdeoppi sen sijaan nimensä mukaisesti kuvaa oikeuslähteiden käyttöä<sup>32</sup>. Tutkimuksen kannalta keskeinen teoria on myös reaaliseen oikeuslähdeoppiin kuuluva yhdistelmäteoria, jossa oikeuslähteet jaetaan vaikutusalueittain kolmeen ryhmään. Ensimmäisen ryhmän muodostavat tällöin formaalit laki ja oikeudelliset hierarkiat, sekä tietyissä tapauksissa myös lain sisältöä tulkitsevat esityöt. Toiseen ryhmään kuuluvat materiaalliseen vaikutusalueeseen sisältyvät tuomioistuimen ratkaisut ja oikeustieteen kannanotot, jotka usein saavat muotonsa oikeusperiaatteina. Kolmantena ryhmänä on reaalinen vaikutusalue, joka pyrkii avaamaan sääntöjen ja periaatteiden merkityksiä ja vaikutusyhteyksiä yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden, reaalisen harkinnan ja tapaoikeuden avulla.<sup>33</sup>

Normihierarkia on oikeusteoreettinen järjestelmä, jonka tehtävänä on luoda kuvaa normien keskinäisestä järjestyksestä niin ratkaisutoimintaa kuin oikeustiedettäkin silmällä pitäen. Tolosen mukaan kysymys on ennen kaikkea siitä, miten me näemme oikeuslähteet. Suomessa hallitsevana mallina on viimeiset 30 vuotta toiminut Aarnion ”Oikeusäännösten tulkinnasta” –teoksessa esittelemä teoria, jonka olen valinnut myös tämän tutkimuksen oikeuslähteiden kategorioinnin rungoksi<sup>34</sup>. Tutkimuksen edetessä Aarnion teoriaa on tarkoitus täydentää ja kontribuoida muilla suomalaiselle oikeustieteelle merkittävillä teorioilla, jolloin pyrin tulkitsemaan suomalaisen siirtohinnoittelusääntelyn asemaa suhteessa tutkimuskysymyksiin.

Aarnio jakaa oikeuslähteet kolmeen ryhmään niiden normatiivisen velvoittavuuden perusteella. Ensimmäisen ryhmän muodostavat vahvasti velvoittavat oikeuslähteet, joihin ratkaisijan tulee vedota virkavastuun uhalla. Tällainen oikeuslähde on laki ja sen puuttuessa maantapa. Toiseen ryhmään kuuluvat heikosti velvoittavat oikeuslähteet, joita ovat Aarnion mukaan lainesityöt ja tuomioistuinratkaisut. Heikosti velvoittavien oikeuslähteiden sivuuttaminen ei muodosta virkavirhettä, mutta vaatii tuekseen perustelun

<sup>31</sup> Tuori 2000, s. 174 ja Tolonen 2003, s. 70–71. Tolonen kuvaa normatiivista oikeuslähdeteoriaa myös formaaliksi oikeuslähdeksi, joka terminologisesti on hänen käyttämänsä reaalisen oikeuslähdeopin vastinpari.

<sup>32</sup> Tuori 2000, s. 174.

<sup>33</sup> Tolonen 2003, s. 99–101.

<sup>34</sup> Tolonen 2003, s. 22–23.

siitä, miksi lähde sivuutettiin. Kolmannen ryhmän muodostavat sallitut oikeuslähteet, joihin lukeutuvat yleiset oikeusperiaatteet, moraaliperiaatteet, oikeustiede sekä reaaliset argumentit, jotka viittaavat tavoiteltuihin tosiasiamailman vaikutuksiin. Sallitut oikeuslähteet eivät ole velvoittavia suhteessa ratkaisijaan, mutta omaavat Aarnion mukaan ”tosiasiallista painoa päätelyssä”.<sup>35</sup>

Oikeuslähdeopillisessa mielessä merkittäviä tekijöitä ovat myös prioriteettistandardit, jotka asettavat oikeuslähteitä eriarvoiseen asemaan suhteessa toisiinsa. Lakitekstillä on aina etusija muihin oikeuslähteisiin verrattuna ja lakitekstien sisäistä etusijajärjestystä muokkaavat seuraavat Aarnion esittelemät tulkintalausekkeet<sup>36</sup>:

- ◇ Hierarkkisesti ylempi määräys syrjäyttää alemman (*lex superior derogat legi inferiori*).
- ◇ Myöhempi säännös kumoaa aikaisemman, jollei myöhemmässä säännöksessä ole toisin säädetty (*lex posterior derogat legi priori*).
- ◇ Erikoissäännös syrjäyttää yleissäännöksen (*lex specialis derogat legi generali*).
- ◇ Myöhempi yleissäännös ei kuitenkaan kumoa aiempaa erikoissäännöstä, jollei toisin ole nimenomaisesti säädetty (*lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*).

Kyseiset tulkintasäännöt osoittavat osaltaan, että sääntelyn hierarkisella asteella ja luonteella on huomattavaa merkitystä sen ratkaisutoiminnassa saavuttaman aseman ja painoarvon kannalta. Tämä on hyvä muistaa osana normihierarkiaa.

### 1.3.2 Suhde aiempaan tutkimukseen

Tutkimukseni aihetta on aiemmin käsitellyt jo mainittu OTT Ossi Haapaniemi artikkelissaan ”Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella”. Haapaniemi keskittyi artikkelissaan erityisesti eri oikeuslähteiden merkitykseen koron vähennyskelpoisuutta arvioitaessa. Haapaniemen artikkelista aihetta on tarkoitus laajentaa

<sup>35</sup> Aarnio 1982, s. 94–96 ja Tolonen 2003, s. 25.

<sup>36</sup> Aarnio 1982, s. 101.

koskemaan koko suomalaista siirtohinnoittelusääntelyä ja syventyä erityisesti sen asemaan suhteessa perustuslain vaatimuksiin. Tässä laajuudessa aihetta ei tietääkseni ole aiemmin tutkittu.

Perustuslain vaatiman verotuksen lakisidonnaisuuden tutkimisen osalta näkemykseni vastaavat hyvin pitkälle Tuomas Ojasen tulkintoja. Oikeusvarmuuden osalta tutkimus noudattaa Juha Raition luomaa oikeusvarmuuden kolmiosaista jaottelua muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen oikeusvarmuuteen. Raition omaksuman niin kutsutun aarniolaisen oikeusvarmuuden jaottelun lisäksi tutkimuksessa on tulkittu laajasti myös muutoin Aulis Aarnion näkemyksiä oikeussäännösten tulkinnasta ja ratkaisujen perustelemisesta. Laajemmassa mittakaavassa ja erityisesti oikeuslähdeopillisessa mielessä Aarnion oikeuslähdeopillista hierarkiaa on peilattu ja täydennetty myös Hannu Tolosen näkemyksillä. Faktuaalisen oikeusvarmuuden ja edelleen oikeusnormien tehokkuuden arvioinnissa jaan Jani Wackerin väitöskirjassaan muotoileman näkemyksen oikeussääntöjen tosiasiallisista vaikutuksista.

## 2 TUTKIMUKSEN VALTIOSÄÄNTÖOIKEUDELLINEN KONTEKSTI

### 2.1 OIKEUSLÄHDEOPILLINEN NORMIHIERARKIA SUOMEN NÄKÖKULMASTA

*”Laki on epäilemättä tärkein oikeuslähde; sitä vaativat demokratian, oikeusvaltiollisuuden, ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden keskeiset periaatteet. Yksiselitteisessä tulkintatilanteessa on lakia noudatettava, kuten myös perustuslain 2 §:ssä taan.”<sup>37</sup>(Kurs. VT)*

Kun otetaan huomioon, että nyt käsillä oleva tutkimus pyrkii tutkimaan lailla säätämisen vaatimusta, sekä tästä paljolti riippuvaisia ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta, voisi sovellettavien oikeuslähteiden määrän kuvitella rajautuvan melko kapeaksi. Siirtohinnoittelussa kysymyksessä ei kuitenkaan ole lainauksessakin huomioitu ”yksiselitteinen tulkintatilanne” ja kuten Tolonen kirjassaan vielä myöhemmin erikseen mainitsee, laki itsessään on usein jo epätäydellinen<sup>38</sup>. Tämän vuoksi tässäkin tutkimuksessa oikeuslähteiden monimuotoisuutta ei voi suoraan sivuuttaa, vaan päinvastoin tutkimuskysymysten kontekstin hahmottamiseksi sovellettavia oikeuslähteitä on syytä tarkastella lähemmin. Käsittelen oikeuslähteitä normien maailmasta käsin katsoen, jolloin painopiste on ensinnäkin siinä, mihin oikeuslähteen soveltaminen perustuu ja toiseksi siinä, onko oikeuslähteellä velvoittava vaikutus suhteessa soveltajaan. Tätä lähestymistapaa tukee se, että Suomen oikeuden lähtökohtana on juuri oikeuspositivistinen käsitys oikeuden sisällöstä. Voimassa oleva oikeus on ensisijaisesti säädännäistä oikeutta eli lainsäätäjän tietoihin päätöksiin perustuvaa oikeutta. Seuraavassa hieman avattuna, mutta edelleen tiivistettynä H.L.A. Hartin tunnistamissäännön ja edelleen vallitsevan suuntauksen mukainen katsaus Suomessa tuomarien sisäistämään oikeuslähdeoppiin, jonka avulla tuomarien lisäksi myös muut viranomaiset tunnistavat voimassa olevan oikeuden säännöt velvoittavaksi oikeudeksi.<sup>39</sup>

*Perus- ja ihmisoikeussäätely.* Tolosen mukaan oikeuslähteet ovat siitä erikoinen aihe, että ne sekä oikeustieteessä että oikeusteoriassa edellyttävät tiettyä avarakatseisuutta, joka ilmenee muun muassa oikeuden ja yhteiskuntamoraalin suhteen huomioon ottami-

<sup>37</sup> Tolonen 2003, s. 103.

<sup>38</sup> Tolonen 2003, s. 109.

<sup>39</sup> Ks. Siltala 2001, s. 101–104.

sen vaatimuksena. Yhtenä alueena, jolla oikeus ja käytännön yhteiskuntamoraali kohtaavat toisensa, ovat oikeusperiaatteet sekä perus- ja ihmisoikeudet.<sup>40</sup>

Muodollisen määritelmän mukaan perusoikeudet ovat perustuslaissa turvattuja oikeuksia ja tämän vuoksi niihin liittyy perustuslain hierarkisesta asemasta ja korotetusta lainvoimasta johtuva erityinen pysyvyys ja oikeudellinen luonne. Ihmisoikeudet ovat saman määritelmän mukaan alueellisessa tai yleismaailmallisessa kansainvälisoikeudellisessa sopimuksessa (ihmisoikeussopimuksessa) tunnustettuja oikeuksia, jotka kuuluvat jokaiselle sopijavaltion oikeudenkäyttöpiirissä olevalle ihmiselle riippumatta siitä, onko hänen kansalaisuusvaltionsa liittynyt sopimukseen vai ei.<sup>41</sup> Lähtökohtaisesti kansainvälisten sopimusten määräykset vastaavat oikeuslähdeopilliselta hierarkialtaan niiden voimaansaattamisnormia myöhemmin selvitettäväksi tulevin tavoin. Ihmisoikeuksia käsittelevien sopimusten kohdalla niiden velvoittavuus kuitenkin nousee perustuslain tasolle PL 22 §:n ja 106 §:n vuoksi, joiden mukaan julkisen vallan on turvattava perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen ja ilmeisessä kollisiotilanteessa perustuslain säädökselle on annettava etusija<sup>42</sup>.

Siirtohinnoittelun substanssiin ihmis- ja perusoikeusnormeilla ei ole suoraa vaikutusta. Sen sijaan esimerkiksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen (63/1999) 7 artiklan ”Ei rangaistusta ilman lakia” tai Euroopan unionin perusoikeuskirjan (2000/C 364/01) 41 artiklan ”Oikeus hyvään hallintoon” ja 49 artiklan ”Laillisuusperiaate ja rikoksista määrättävien rangaistusten oikeasuhteisuuden periaate” määräyksillä saattaa olla vaikutusta tulkittaessa kansallista siirtohinnoittelusääntelyä.

*Euroopan unionin oikeus.* Euroopan unionin oikeus on kahdella tapaa erityinen ylikansallinen oikeusjärjestys. Ensinnäkin unionin oikeus on oma, itsenäinen oikeusjärjestyksensä. Toiseksi, se on itsenäinen oikeusjärjestyksensä myös sen jäsenten oikeusjärjestykseen nähden, vaikka sen normit edellyttävätkin usein myös kansallista toimeenpanoa.<sup>43</sup> Euroopan unionia koskevan sopimuksen (2012/C 326/01, SEU) 4 artiklan 3 kohdan ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (2012/C 326/01, SEUT) 291 artiklan 1 kohdan mukaan vilpittömän yhteistyön periaate velvoittaa unionin jäsenvalti-

<sup>40</sup> Tolonen 2003, s. 170. Oikeusperiaatteita käsitellään yleisellä tasolla luvussa vielä myöhemmin.

<sup>41</sup> Ojanen 2009, s. 2–3. Korotetulla lainvoimalla viitataan perustuslain 73 §:n perustuslain säätämisyjärjestykseen.

<sup>42</sup> Ojanen 2009, s. 31 ja 59–61. Kansainvälisten sopimusten hierarkista asemaa käsitellään tarkemmin tutkimuksen luvussa 2.2.3.

<sup>43</sup> Tolonen 2003, s. 111–112.

on toteuttamaan kaikki toimenpiteet, joilla varmistetaan unionin perussopimuksista ja säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttäminen. Periaate velvoittaa myös pidättäytymään kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen. Välttämättömän yhteistyön periaate sitoo jäsenvaltion kaikkia viranomaisia.<sup>44</sup>

Unionin antamista säädöksistä sitovia ovat perussopimuksien lisäksi SEUT 288 artiklan kohtien 2-4 mukaisesti asetukset, direktiivit ja päätökset<sup>45</sup>. Vaikka siirtohinnoittelulla onkin läheinen suhde *välilliseen verotukseen* (esimerkiksi tullit, arvonlisävero ja valmisteverot), kuuluu se silti *välttömän verotuksen* piiriin (tärkeimpänä tulovero), jota ei käytännössä sääntelyin ole unionissa vielä harmonisoitu<sup>46</sup>. Keskeisimmät perustamissopimusten artiklat ovat tämän vuoksi Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen sijoittautumisoikeutta koskeva 49 artikla, palveluiden vapaata liikkuvuutta koskeva 56 artikla sekä pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva 63 artikla. Myös työntekijöiden vapaata liikkuvuutta koskevalla 45 artiklalla on luonnollisesti merkitystä. Sitovien perustamissopimusten artiklojen ja välttömän sovellettavuuden omaavien asetusten<sup>47</sup> lisäksi Euroopan unionin oikeus sisältää kuitenkin lukuisia periaatteita, joiden vaikutukset heijastuvat myös kansalliseen oikeuslähdeoppiin.

Unionin velvoittavan oikeuden etusijaperiaatteella (*principle of primacy*) ja läheisyysperiaatteella (*principle of subsidiarity*) on unionin oikeuden sovellettavuuden kannalta keskeinen merkitys. Etusijaperiaatteen mukaan säädösten ristiriitatilanteessa etusija on yleisesti annettava unionin oikeudelle. Ojasen mukaan tämä koskee kaikkea kansallista oikeutta riippumatta siitä, mikä on kansallisen säädöksen voimaantulon ajankohta tai asema säädöshierakiassa. Läheisyysperiaatteen mukaan unionin toimivalta taas jakaantuu sen yksinomaiseen toimivaltaan tietyillä aloilla, mutta muissa tapauksissa unionin tulee toimia vain siinä tapauksessa ja laajuudessa, kun jäsenvaltiot eivät voi riittävällä tavalla toteuttaa unionin tavoitteita.<sup>48</sup>

Toinen oikeuslähdeopillisessa mielessä merkittävä periaate on unionin oikeuden välittömän oikeusvaikutuksen periaate (*direct effect*), joka tietyin edellytyksin voi synnyttää välittömän oikeusvaikutuksen yhtäältä yksilön ja jäsenvaltion välisiin suhteisiin (*verti-*

<sup>44</sup> Ks. esim. Lainkirjoittajan opas 2013, s. 172.

<sup>45</sup> Ks. myös Lainkirjoittajan opas 2013, s. 176–177.

<sup>46</sup> Salminen & Urpilainen 2007, s. 339–340.

<sup>47</sup> Ojanen 2009, s. 26.

<sup>48</sup> Ojanen 2007, s. 31 ja Tolonen 2003, s. 111–112. EU-tuomioistuin muotoili etusijaperiaatteen sisällön ensimmäisen kerran asiassa C- 6/64 Costa vastaan. ENEL.



*kaalinen oikeusvaikutus*) ja toisaalta yksityisten oikeussubjektien keskinäisiin suhteisiin (*horizontaalinen oikeusvaikutus*). Tutkimuksen kannalta on mielekästä esitellä tässä yhteydessä näistä vain vertikaalista oikeusvaikutusta, joka voi liittyä yhtäläisesti perustamissopimusten artikloihin, asetuksiin tai direktiiveihin sekä unionin solmimiin kansainvälisoikeudellisiin ulkosopimuksiin ja näiden sopimusten perusteella perustettujen toimielimien päätöksiin. Välittömän oikeusvaikutuksen aktualisoituminen edellyttää kuitenkin tiettyjen kriteereiden täyttymistä. Unionin oikeuden säädöksen on oltava ensinnäkin riittävän selvä ja yksiselitteinen, jotta yksityinen voi siihen vedota ja kansallinen tuomioistuin sitä soveltaa. Toiseksi säädöksen soveltamiselle tai täytäntöönpanolle ei ole saanut asettaa ennakkoehtoja tai lisäedellytyksiä. Direktiivien osalta välittömän oikeusvaikutuksen syntymisen lisäedellytykseksi on katsottu niin sanottu *dead line* – kriteeri, jonka mukaan direktiivin toimeenpanon määräajan on täytynyt kulua loppuun ilman, että jäsenvaltio on implementoinut direktiivin sisältöä (tai on implementoinut sen epäasianmukaisesti). Myöskin ulkosopimusten välittömälle oikeusvaikutukselle on asetettu lisäkriteereitä (esimerkiksi sopimuksen *sanamuodolle, luonteelle ja tarkoitukselle*). Käytännössä ulkosopimusten välitön oikeusvaikutus onkin jäänyt merkittävästi rajoitummaksi kuin muun unionin oikeuden.<sup>49</sup>

Viimeinen oikeuslähdeopillisessa mielessä tutkimukseen vaikuttava unionin oikeuden periaate on tulkintavaikutus (*interpretive effect*), joka nimensä mukaisesti tarkoittaa unionin oikeuden kykyä vaikuttaa kansallisen oikeuden tulkintaan. Tulkintavaikutuksen perusta lepää sekä yleisessä tarpeessa taata unionin oikeuden tehokas toteutuminen että jäsenvaltioiden jäsenyysvelvoitteisiin sisältyvässä periaatteessa suorittaa kaikki yleiset tai erityistoimenpiteet velvoitteiden täyttämiseksi. Tulkintavaikutus sitoo Ojaseen mukaan sekä oikeusnormien asettamista koskevaa päätöksentekoa, että myös kansallisia hallintoviranomaisia ja tuomioistuimia. Tulkintavaikutus voi koskea mitä tahansa kansallista oikeutta, mutta sen rajojen on katsottu määrittävän (yleisellä tasolla, tarkasteltava lähtökohtaisesti kuitenkin aina tapauskohtaisesti) kansallisen säädöksen kieliasuun, kansallisen säädöksen tarkoitukseen ja unionin oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden

<sup>49</sup> Ojanen 2007, s. 25 ja 28–30. Unionin oikeuden välitön oikeusvaikutus ei ole unionin oikeuteen kirjattu periaate, vaan se on kehittynyt tuomioistuin käytännössä, jossa sen klassinen läpimurto tapahtui asiassa C-26/62 Van Gend & Loos. Asetusten osalta välitön oikeusvaikutus vahvistettiin ensimmäisen kerran asiassa C-9/70 Grad, direktiivien osalta asiassa C-41/74 Van Duyn, ulkosopimusten osalta asiassa C-21-24/72 International Fruit Company ja kansainvälisen toimielimen päätösten osalta asiassa C-104/81 Kupferberg. Tutkimuksen kannalta mielenkiintoista on, että unionin tuomioistuin ei ole vahvistanut, oikeuskirjallisuudessa esitetystä kritiikistä huolimatta, välitöntä tulkintavaikutusta esimerkiksi WTO-sopimuksen määräyksille.

toteutumiseen.<sup>50</sup> Myöhemmin esiteltävien Euroopan unionin siirtohinnoittelufoorumin tuottamien ohjeiden ja raporttien kannalta on mielenkiintoista, että EU-tuomioistuimen mukaan myös sitomattomilla unionin instrumenteilla (kuten suosituksilla ja julistuksilla) voi olla vaikutusta kansallisen oikeuden tulkinnassa<sup>51</sup>.

*Lakitekstit ja maantapa.* Suomen voimassaoleva kansallinen lainsäädäntö sisältää kaksi säännöstä oikeuslähteiden käytöstä. Oikeudenkäymiskaaren (4/1734) ensimmäisen luvun 11 §:n mukaan ”Tuomarin pitää tarkoin tutkia lain oikeata tarkoitusta ja perustusta” sekä huomioda maan tapa, sillä mikäli ”se ei ole kohtuuton, olkoon hänellä myös ohjeena tuomitessansa, kun säädettyä lakia ei ole.” Tämän lisäksi oikeudenkäymiskaaren 30:3 käsittelee korkeimman oikeuden ratkaisujen merkitystä, joihin palataan kuitenkin luvussa vielä tuonnempana. Näiden lisäksi on muistettava perustuslain 2 § 3 momentti, jonka mukaan kaikessa virkatoiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.<sup>52</sup> Yleinen, kaikkia kaikissa tilanteissa sitova lainsäädäntövalta ja valtion suvereniteetti, eli tässä yhteydessä kyky riippumattomasti säätää hyödylliseksi katsomiaan normeja, ovat perinteisiä valtion tunnusmerkkejä<sup>53</sup>. Aarnion mukaan lakitekstillä tarkoitetaan jokaista säädöstä, joka on annettu valtiosäännön antaman kelpuutuksen nojalla. Suomalaisessa järjestelmässä tällaisia tekstejä ovat lait, asetukset ja laintasoiset päätökset ja määräykset. Lakitekstien velvoittavuus juontuu ennen kaikkea Suomenkin tarkoin noudattamasta *nullum crimen sine lege* –periaatteesta, jonka mukaan rangaistusta ei voida antaa ilman asiaa sääntelevää lakia.<sup>54</sup> Hierarkian rakentamisen kannalta on huomioitava lisäksi perustuslain 106 §, joka antaa perustuslaille etusijan konkreettisessa ratkaisutilanteessa, sekä perustuslain 107 §, jonka mukaan asetuksen tai muun lakia alemmanasteisen säädöksen säännöksen ollessa ristiriitatilanteessa perustuslain tai muun lain kanssa, ei sitä saa soveltaa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa.

Laki on etupäässä formaali oikeuslähde, jonka velvoittavuus sisältyy perustuslain antamaan auktoriteettiin. Lain asema on siis virallistettu. Lain pätevyys ei näin ollen ole lain sisällöstä (esimerkiksi lain oikeudenmukaisuudesta) riippuvainen. Sen sijaan lain tulee olla muodollisesti pätevä, mikä tarkoittaa, että laki on menettelyllisesti oikein säädetty,

<sup>50</sup> Ojanen 2007, s. 33–36. Tulkintavaikutuksen läpimurtona pidetään Ojasen mukaan EU-tuomioistuimen ratkaisua asiassa C-14/83 Von Colson ja Kamann.

<sup>51</sup> Ojanen 2007, s. 34. Tästä tarkemmin tutkimuksen luvussa 3.2.1.

<sup>52</sup> Tolonen 2003, s. 104.

<sup>53</sup> Tolonen 2003, s. 104–105 ja 25–26.

<sup>54</sup> Aarnio 1982, s. 87 ja 94.

sisällöltään perustuslain mukainen ja asianmukaisesti julkaistu sekä toistaiseksi kumoamaton.<sup>55</sup>

Vaikka maantapa on huomioitu oikeudenkäymiskaassa, on selvää, ettei sen velvoittavuus asetu samalle tasolle lakitekstien kanssa. Tähän vaikuttavat sen toissijaisuuden (lakiin nähden) lisäksi ennen kaikkea tavan olemassaolon vaikea toteaminen, sen yleisyyden ja sisällön tarkempi määrittäminen sekä oikeudenkäymiskaaren pykälässäkin asetettu kohtuullisuusvaatimus.<sup>56</sup> Tolonen myös huomauttaa, että maantavalta puuttuu samanlainen formaalisen auktoriteetin tuki, joka esimerkiksi laeilla ja tuomioistuinratkaisuilla on. Maantapa voi tulla sovellettavaksi ainoastaan, mikäli se todetaan sisällöllisesti tilanteeseen sopivaksi, eli äsken mainitut kynnyskysymykset eivät aktualisoidu. Vahvasta velvoittavuudestaan huolimatta maantavan asema ei siis ole oikeuslähdeopillisesti täysin selvä, ja Tolosen sanoin ”joudumme hieman hämmennyksiin” sen kanssa.<sup>57</sup>

Myrskyn mukaan kun verosta säädetään lailla, jää maantavan merkitys verotuksen oikeuslähteenä yleensä vähäiseksi<sup>58</sup>. Myös Tuori näkee, että lainsäädännön alan jatkuvasti laajetessa on maantapa menettänyt merkitystään ja että sen asema itsenäisenä oikeuslähteenä voidaan sen muodollisesta voimassaolosta huolimatta asettaa kysymyksenalaiseksi. Näin lähinnä siksi, että se mitä aiemmin on kutsuttu tapaoikeudeksi, vaikuttaa nykyään oikeuskäytännön ja oikeuskirjallisuuden kautta.<sup>59</sup> Sen sijaan Siltala on nostanut esiin kiinnostavan suuntauksen, joka sittemmin on vain laajentunut ja samalla kääntänyt tavanomaisen oikeuden merkityksen jälleen kasvuun. Kyse on, Siltalan esimerkkien mukaisesti, erityisesti informaatioteknologian ja monikansallisten rahoitus- ja arvopaperimarkkinoiden kehityksestä, joiden oikeudellinen sääntely on jäänyt paikoin varsin heikoksi ja jonka tulkintariitojen ratkaisuun on alettu soveltamaan alan tavanomaisia käytäntöjä.<sup>60</sup> Kuten edellä on tuotu esille, tutkimuksessa käsitellään oikeuslähdeoppia vallitsevan suuntauksen mukaisesti. Mielenkiintoinen kysymys on, voitaisiinko vaihtoehtoisen tai kriittisen lainopin mukaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeet luokitella alan

---

<sup>55</sup> Tolonen 2003, s. 106–107.

<sup>56</sup> Aarnio 1982, s. 95 ja Tolonen 2003, s. 24.

<sup>57</sup> Tolonen 2003, s. 26.

<sup>58</sup> Myrsky 2002, s. 28.

<sup>59</sup> Tuori 2000, s. 175.

<sup>60</sup> Siltala 2001, s. 105.

tavanomaiseksi käytännöksi ja näin siis vakiintuneeksi, oikeudellisesti sitovaksi tavaksi.<sup>61</sup>

*Lainvalmistelutyöt.* Käytännössä lainvalmisteluaineisto on usein hyvinkin laaja, sisältäen esimerkiksi komiteanmietinnöt, ministeriöiden työryhmien raportit, eduskunnan valiokuntien mietinnöt, täysistuntokeskustelut, hallituksen esitykset sekä lukuisat erilaiset pöytäkirjat, tilastoselvitykset, lausunnot ja haastattelut<sup>62</sup>. Jo esitellyn oikeudenkäymiskaaren 11:1:n mukaan tuomarin pitää tarkoin tutkia ”lain oikeata tarkoitusta ja perustusta”, joka johdattelee kohti subjektiivista tulkintaa eli lainsäätäjän todellisten tarkoitusten tutkimista. Lainvalmistelutöiden (heikko) velvoittavuus perustuu siihen oikeusyhteisössä luonnolliseksi koettuun ajatukseen, että mikäli laista ei suoraan pystytä toteamaan ratkaisua, on yritettävä selvittää sitä, mihin lailla on alun perin pyritty. Tolosen mukaan esityöt antavat *sääntötietoa* nimenomaan tulkintatiedon muodossa siitä, miten jotain säännöstä on tulkittava, sekä *reaalitietoa* sen aikaisista yhteiskunnallisista oloista ja yhteiskuntapoliittisista tavoitteista<sup>63</sup>. Sekä Korkeimman oikeuden, että Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä löytyy useita esimerkkejä, joiden ratkaisujen perusteluissa on viitattu lain esitöihin.<sup>64</sup> Myrskyn mukaan vero-oikeudessa lienee ylipäänsä sangen harvinaista, että Korkein hallinto-oikeus ratkaisisi vastoin hallituksen esityksestä ilmenevää tulkintakannanottoa ja mikäli näin tapahtuisi, olisi kyseinen poikkeaminen tällöin selvästi perusteltava<sup>65</sup>.

*Tuomioistuinratkaisut.* Oikeuskäytäntö eroaa edellä esitellyistä oikeuslähteistä siinä, että se rakentuu tuomioistuimen kannanotoista konkreettiseen ja reaaliseen asiaan. Tolosen mukaan tuomioistuinratkaisuilla on aina kaksi puolta, löytämisyyhteys (*context of discovery*), joka osoittaa miten tuomioistuin on päätenyt ratkaisuunsa, sekä perusteluyhteys (*context of justification*), joka osoittaa miten tuomioistuin on perustellut ratkaisunsa. Nämä kaksi puolta liittyvät kiinteästi oikeusvaltiollisuuteen, jonka mukaan tuomioistuimen on haettava sellaista ratkaisua, jonka se pystyy myös perustelemaan. Tolosen mukaan tosiasioiden ja normien suhdetta tuomioistuinten ratkaisuihin voidaan ajatella

<sup>61</sup> Nyt Korkeimman hallinto-oikeuden vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ohjeet ovat *tärkeä tulkintalähde*. Ks. tutkimuksen ss. 58.

<sup>62</sup> Aarnio 1982, s. 88.

<sup>63</sup> Yksi esimerkki siirtohinnoittelun yhteiskuntapoliittisista tavoitteista voisi olla valtiovarainvaliokunnan mietintöön kirjattu toteamus, jonka mukaan ”Hallituksen esityksestä ilmenee hyvin uusien säännösten merkitys ja tarpeellisuus; kysymys on ennen kaikkea Suomen yhteisöverotulojen turvaamisesta yhä kansainvälistyvässä toimintaympäristössä. Ks. VaVM 22/2006 vp., s. 2.

<sup>64</sup> Aarnio 1982, s. 96 ja Tolonen 2003, s. 115–118.

<sup>65</sup> Myrsky 2002, s. 163–164.

hermeneuttisena kehänä, jossa tuomioistuin ratkaisullaan vahvistaa tai muuttaa tapauksen osapuolien oikeussuhteen ja tätä perustellessaan viittaa jo olemassa oleviin oikeusnormeihin. Samalla tuomioistuin tulee osoittaneeksi, miten tapauksen kaltaisissa tilanteissa oikeusnormeihin tulee viitata, jolla taas on vaikutusta tulevaisuudessa tapahtuviin ratkaisuihin. Tämä oikeutta luova vaikutus vahvistaa, tulkitsee tai muuttaa aiemmin käytettyjä normeja.<sup>66</sup>

Tuomioistuinratkaisujen oikeuslähdeopillista perustaa hahmoteltaessa oikeutta luovaa vaikutusta on kuitenkin peilattava ratkaisujen koko toimintaympäristöön. Tuomioistuinratkaisuille nimittäin on ensinnäkin tyypillistä niiden kahdensuuntainen veto toisaalta kohti oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta (normivaade), eli tiettyyn pisteeseen asti rationaaliseksi katsottavaa päätösten yhdenmukaisuuden tavoittelua ja toisaalta kohti asianmukaisuusvaadetta, jonka mukaan tuomioistuimen on huomioitava tapauksen kaikki relevantit tosiasiat. Pelkän normivaateen mukaisesti tuomittaessa toiminta muuttuu kaavamaiseksi rutiiniksi ja toisaalta pelkkää asianmukaisuusvaadetta toteuttaen vaarassa ovat oikeusvarmuus ja ennakoitavuus.<sup>67</sup> Siltalan mukaan esimerkiksi tuomioistuinten antamien ennakkoratkaisujen merkitys perustuu juuri ajatukseen oikeudellisesta ennakoitavuudesta ja yhdenvertaisuudesta<sup>68</sup>.

Tuomioistuinratkaisujen oikeuslähdeopillista perustaa toiselta suunnalta hahmotettaessa tarkastellaan oikeuskäytännön yhtenäisyyden toteutumista tuomioistuinten hierarkian kannalta katsottuna. ”Oikeuskäytäntö” muodostuu (useista) ratkaisuista, jotka toteuttavat yksittäisen säädöksen tulkintaa konkreettisten ratkaisujen perustelujen avulla, kun taas ”yksittäinen tuomioistuimen ratkaisu” voi sekin osoittaa jo jonkin tulkinnan periaatteellista merkitystä. Näiden kahden oikeuslähteisiin liittyvän termin lisäksi on huomioitava käsite ”ennakkoratkaisu”, jolla viitataan pääasiassa korkeimpien (KKO ja KHO) oikeusasteiden ratkaisuihin. Vaikka korkeimpien oikeusasteiden ratkaisuilla onkin ennakkoratkaisuluonnetta ja esimerkiksi Myrskyn mukaan vero-oikeuden alalla prejudikaattien rooli on korostunut jopa niinkin paljon, että voidaan puhua jopa oikeustapausoikeudesta, eivät kotimaiset korkeimmat oikeusasteet ole varsinaisia prejudikaattituomioistuimia angloamerikkalaisessa merkityksessä. Korkeimpien oikeusasteiden tuomiot eivät luo ehdotonta oikeudellista sitovuutta suhteessa alempiin oikeusasteisiin.

---

<sup>66</sup> Tolonen 2003, s. 119–121.

<sup>67</sup> Tolonen 2003, s. 121.

<sup>68</sup> Siltala 2001, s. 99.

Sen sijaan yhdenvertaisuuden ja aiemmin jo sivuttujen oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vuoksi vakiintuneesta tulkintalinjasta poikkeaminen tulee perustella kaikilla oikeusasteilla, joka kylläkin luo oikeuskäytäntöä ja ennakkoratkaisuja kohtaan *tosiasiallista sitovuutta*.<sup>69</sup>

Sen sijaan Euroopan ihmisoikeussopimukseen liittyneet valtiot ovat sopimuksen 46 artiklan mukaisesti oikeudellisessa mielessä sitoutuneet noudattamaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen lopullisia tuomioita jutuissa, joiden osapuolina ne ovat<sup>70</sup>. Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 260 artiklan mukaan jäsenvaltion on toteutettava tuomioistuimen tuomion täytäntöön panemiseksi tarvittavat toimenpiteet ja 267 artiklan mukaan unionin tuomioistuin on oikeutettu antamaan sitovia ennakkoratkaisuja perussopimusten sekä unionin toimielimen tai laitoksen säädöksen pätevyydestä ja tulkinnasta. Näin ollen myös Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksillä on oikeudellista sitovuutta kansallisiin tuomioistuihin nähden.

*Oikeusperiaatteet ja oikeustiede.* Tolosen mukaan yhteiskuntaelämän kiihtyvä muutostahti on saanut lainsäätäjän siirtämään yleislausekkeiden muodossa harkintavaltaa tuomarille ja kun tuomari tällöin harkinnan ja oikeusperiaatteiden mukaisesti ratkaisee tapausta, hän ei enää suoraan ”sovelle” tai ”noudata” oikeutta. Tuomarin toiminta perustuu tällöin konkreettisen tapauksen erityispiirteiden yhteensovittamiseen väljän periaatteen tunnusmerkistön kanssa. Oikeuslähteinä oikeusperiaatteet voivat nojautua institutionaalisen tuen muodossa lakiin, oikeuskäytäntöön tai oikeustieteeseen, jolloin oikeustieteen rooli periaatteiden luomisessa on lähinnä ensiksi mainittujen lähteiden perustelujen systematisointi ja yleistäminen. Oikeusperiaatteet onkin aiemmin luettu vain lain, oikeuskäytännön ja oikeustieteen oikeuslähdeopillisiksi tapauksiksi, josta periytyy myös niiden oikeuslähdeopillinen auktoriteetti.<sup>71</sup>

Oikeusperiaatteista on aiemmin käsitelty jo perus- ja ihmisoikeuksia, mutta niihin voidaan edelleen lisätä esimerkiksi hallintolain (434/2003) 6 §:n hallinnon oikeusperiaatteet (yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, objektiviteettiperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojan periaate), sekä unionin oikeuden keskeiset syrjintäkielto, yhdenvertaisuus-, suhteellisuus- ja oikeusvarmuusperiaatteet sekä oikeus-

<sup>69</sup> Myrsky 2002, s. 173 ja Tolonen 2003, s. 119–120 ja 122–123.

<sup>70</sup> Ks. lisää esim. Pellonpää 2005, s. 200–204.

<sup>71</sup> Tolonen 2003, s. 134–135. Tolosen ajatus perustuu KKO:n pitkäaikaisen presidentin Olavi Heinosen näkökantoihin, joita on esitelty Tolosen teoksessa sivuilla 124–126.

turvan saatavuus. Ojanen lisää edellä mainittuihin lainalaisuus-, ja kohtuullisuusperiaatteet sekä taannehtivien oikeusvaikutusten kiellon.<sup>72</sup> Tässä kontekstissa merkityksellinen on esimerkiksi myös verotusmenettelylain 26 §:n periaate, jonka mukaan mikäli verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on tulkinnanvarainen tai epäselvä asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi.

## 2.2 OIKEUSSÄÄNTÖJEN TUOTTAMISESTA

### 2.2.1 Kansallinen norminantovalta ja Euroopan unionin säädösten sovellettavuus

Perustuslain 2 § 3 momenttiin kirjatun oikeusvaltioperiaatteen mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Tolosen mukaan tälläisen lain tulee olla formaalisesti pätevä, mikä tarkoittaa, että laki on menettelyllisesti oikein säädetty, laki on sisällöltään perustuslain mukainen ja että laki on asianmukaisesti julkaistu, eikä sitä ole kumottu.<sup>73</sup> Oikeusvaltioperiaatteen ja etenkin PL 80 § ja 81 §:ään sisällytetyn lailla säätämisen vaatimuksen kannalta on siis tärkeää ymmärtää, miten lakien formaalinen pätevyys kansallisessa järjestelmässämme määräytyy ja millä perustein unionin oikeus voi tulla suoraan sovellettavaksi. Lyhyesti kuvailtuna, millä tavalla syntyneeseen lakiin viranomaisen voi toimintansa perustaa ja mikä tekee laista oikeuslähdeopillisesti erityisen sääntelymuodon.

Perustuslain 70 §:n mukaan lain säätäminen tulee eduskunnassa vireille pääsääntöisesti hallituksen esityksellä taikka kansanedustajan lakialoitteella. Lainsäädäntövaltaa voidaanakin pitää eduskunnan tärkeimpänä valtaoikeutena. Yleisin lakiehdotuksen muoto, eli hallituksen esitys, sisältää ehdotuksen yleisperustelut, yksityiskohtaiset perustelut jokaiselle ehdotetulle pykälälle sekä arvion lakiehdotuksen vaikutuksista.<sup>74</sup> Kuten edellä todettiin, ovat lain esityöt merkittävä tulkintalähde ja näin norminantotoimintaan kiinteästi liittyvä merkityksellinen kokonaisuus. Tämä on hyvä muistaa myös arvioitaessa lain erityisyyttä suhteessa vaikkapa viranomaisen määräykseen.

<sup>72</sup> Laakso et. al. 2006, s. 313, Lainkirjoittajan opas 2013, s. 179–180 ja Ojanen 2007, s. 36.

<sup>73</sup> Tolonen 2003, s. 106–107.

<sup>74</sup> Husa – Pohjolainen 2009, s. 90. Myös puhemiesneuvostolla on aloiteoikeus eduskunnan virkamiehiä koskevan lain säätämisestä, Ahvenanmaan maakuntapäivillä on oikeus tehdä lakialoitteita Ahvenanmaan itsehallintolaissa säädetyllä tavalla ja kirkkolakia koskevista asioista kirkolliskokouksella on aloitevalta.

Perustuslain 72 §:ssä säädetään lakiesityksen käsittelystä eduskunnassa<sup>75</sup>. Pykälän mukaan lakiehdotus otetaan asiaa valmistelleen valiokunnan mietinnön kanssa eduskunnan täysistunnossa kahteen käsittelyyn, joista ensimmäisessä käsittelyssä esitellään valiokunnan mietintö, käydään sen pohjalta keskustelu sekä päätetään lakiehdotuksen sisällöstä. Lakiehdotus tulee lähettää siihen valiokuntaan, joka on erikoistunut lain aihepiiriä koskeviin kysymyksiin. Mikäli lakiehdotuksen perustuslainmukaisuudesta herää kysymyksiä, tulisi asia saattaa myös perustuslakivaliokunnan käsittelyyn (PL 74 §). Verolainsäädännön osalta siis jo epäily siitä, ettei perustuslain 81 §:ään sisällytetty vaatimus verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteiden määrittämisestä lain tasolla täyty, pitäisi riittää perusteeksi alistaa lakiehdotus perustuslakivaliokunnan käsittelylle. Siirtohinnoittelua koskevaa lakiehdotusta ei kuitenkaan alistettu perustuslakivaliokunnalle. Valiokuntakäsittely voi sisältää myös asiantuntijoiden kuulemista sekä muilta valiokunnilta pyydettyjä lausuntoja. Käsittelyn lopuksi valiokunta esittää lakiehdotusta joko hyväksyttäväksi tai hylättäväksi, sekä voi mietinnössään tehdä lakiehdotukseen myös muutoksia. Kokonaisuudessaan valiokuntakäsittelyä voidaan pitää lakiehdotuksen koko eduskuntakäsittelyn osalta keskeisenä vaiheena.<sup>76</sup> Toisessa eduskuntakäsittelyssä päätetään lakiehdotuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä.

Perustuslain 77 §:n mukaan eduskunnan hyväksymä laki on annettava tasavallan presidentin vahvistettavaksi ja presidentin on päätettävä lain vahvistamisesta kolmen kuukauden kuluessa siitä, kun laki on hänelle toimitettu. Katsoessaan tarpeelliseksi, voi presidentti hankkia laista lausunnon korkeimmalta oikeudelta tai korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Jollei presidentti vahvista lakia, se palautuu eduskunnan käsiteltäväksi, jolloin eduskunnalla on mahdollisuus vielä hyväksyä laki ilman presidentin vahvistusta. Mikäli eduskunta ei hyväksy lakia, lakiehdotus raukeaa.

Lain julkaisemisesta säädetään perustuslain 79 §:ssä, jonka mukaan laki on säädettävä ja julkaistava suomen ja ruotsin kielellä, laista on käytävä ilmi sen voimaantulon ajankohta<sup>77</sup> ja mikäli se on säädetty perustuslain säätämisyjärjestyksessä. Tämän lisäksi laki

<sup>75</sup> Perustuslain säätämisyjärjestyksestä säädetään 73 §:ssä, jonka mukaan ehdotus perustuslain säätämisestä tai muuttamisesta on toisessa käsittelyssä äänen enemmistöllä hyväksyttävä lepäämään ensimmäisiin eduskuntavaalien jälkeisiin valtiopäiviin. Ehdotus on hyväksyttävä asiasisällöltään muuttumattomana täysistunnossa päätöksellä, jota on kannattanut vähintään kaksi kolmasosaa annetuista äänistä. Ehdotus voidaan kuitenkin julistaa kiireelliseksi päätöksellä, jota on kannattanut vähintään viisi kuudesosaa annetuista äänistä, jolloin se voidaan hyväksyä vähintään kahden kolmasosan enemmistöllä annetuista äänistä.

<sup>76</sup> Husa – Pohjolainen 2009, s. 86 ja 93.

<sup>77</sup> Kyseisen pykälän 3 momentin mukaan jollei lakia ole julkaistu viimeistään säädettynä voimaantuloajankohtana, se tulee voimaan julkaisemispäivänä.



on ennen julkaisemista täydennettävä tasavallan presidentin ja asianomaisen ministerin allekirjoituksilla. Tämän jälkeen Valtioneuvoston on viipymättä julkaistava laki Suomen säädöskokoelmassa. Esimerkiksi nämä vaatimukset ovat nousseet yhdeksi kritiikin kohteeksi *soft law* –instrumentiksi luonnehdittavan OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kohdalla, jota luonnollisesti ei ole julkaistu edellä mainituin menettelyin.

Euroopan unionin oikeuden vaikutusta kansalliseen oikeuslähdeoppiin käsiteltiin jo tutkimuksen luvussa 2.1. Koska tavoitteena on tutkia kansallisen siirtohinnoittelusääntelyn vastaavuutta suhteessa legaliteettiperiaatteeseen sekä oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimuksiin, ei unionin lainsäädäntöprosessien läpikäyminen ole tässä yhteydessä perusteltua. Unionin säädösten sovellettavuuden kannalta sen sijaan on huomiotava unionin perustamissopimusten artiklat ja Euroopan unionin asetukset, jotka omaavat suoran sovellettavuuden myös kansallisissa oikeusjärjestelmissä. Välittömän oikeusvaikutuksen johdosta sovellettavuus voi laajentua myös direktiiveihin sekä unionin solmimiin kansainvälisoikeudellisiin ulkosopimuksiin ja näiden sopimusten perusteella perustettujen toimielimien päätöksiin, edellä esitellyin rajoituksin.

### 2.2.2 *Delegoitu norminantovalta ja verohallinnon antamien ohjeiden sitovuus*

Perustuslain 80 § 2 momentin mukaan viranomainen voidaan lailla valtuuttaa antamaan oikeussääntöjä määrätyistä asioista, jos siihen on sääntelyn kohteeseen liittyviä erityisiä syitä eikä sääntelyn asiallinen merkitys edellytä, että asiasta säädettäisiin lailla tai asetuksella. Kyseisen valtuutuksen tulee kuitenkin olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu. Tällaisia säädännäiseen oikeuteen kuuluvia instrumentteja ovat muun muassa perustuslain 80 § 2 momentin nojalla annetut asetukset, valtioneuvoston päätökset, valtiovarainministeriön päätökset sekä verohallinnon päätökset ja määräykset. Normihierarkian valossa tämän tyyppiset säännöt ovat vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä, mutta asettuvat lakeja ja asetuksia alemmas.<sup>78</sup>

<sup>78</sup> Myrsky 2002, s. 23. Lainkirjoittajan oppaan mukaan sanaparia *määrätä/määräys* tulisi käyttää, kun kyse on oikeussääntöjen antamisesta (normipäätöksestä) ja sanaparia *päättää/päätös*, kun on kysymys tavallisen hallintopäätöksen tekemisestä. Uusi ohjeistus myöskin korostaa, että ministeriöt eivät enää anna oikeussääntöjä sisältäviä ministeriön päätöksiä tai määräyksiä, vaan että ministeriö käyttää oikeussääntöjen antamisen valtaa antamalla asetuksia. Lainkirjoittajan opas 2013, s. 288.

Verohallinnon antamia sitovia normeja ovat siis ainoastaan laissa selvästi olevan valtuutussäännön nojalla annetut määräykset (ja päätökset). Valtuutussäännös on tavallisesti yksilöity siten, että se sisältää yleisluonteisen määräyksen (kuten käypä arvo), jonka lisäksi määräyksen tai päätöksen tarkemman sisällön määrittäminen on annettu verohallinnolle usein ilmauksella ”sen mukaan kuin verohallinto tarkemmin määrää”. Verohallinnon antamat päätökset julkaistaan Suomen säädöskokoelmassa ja määräykset joko säädöskokoelmassa, viranomaisten määräyskokoelmassa tai molemmissa.<sup>79</sup> Samanlaisina oikeussääntöinä ei sen sijaan pidetä sisällöltään toimeenpanovallan alaan kuuluvia hallinnon sisäisiä ja lähtökohtaisesti vain viranomaista velvoittavia määräyksiä, jotka annetaan viranomaisen yleistoimivallan nojalla.<sup>80</sup>

Sitovien oikeusnormien lisäksi verohallinto tuottaa vuosittain lukuisan määrän muita verotuksen alaan kuuluvia instrumentteja. Verohallinto itse perustaa oikeutensa antaa oikeaa ja yhdenmukaista verotusta edistäviä ohjeita sekä suorittaa yleistä ohjausta ja neuvontaa verovelvollisille verohallinnosta annetun lain (laki verohallinnosta 503/2010) 2 § 2 momenttiin, jonka mukaan verohallinnon tulee edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta ja kehittää palvelukykyään.<sup>81</sup> Verohallinnon työjärjestyksen 41 §:n mukaan ohjeita voi antaa verohallinnon pääjohtaja tai hänen erikseen määräämänsä yksikön virkamies<sup>82</sup>. Ohjeet suunnataan verohallinnon yksiköille, mutta käytännössä myös verovelvollinen voi todeta niistä verohallinnon kannan ohjeen kattamien verolakien tulkinnassa. Verotusta koskevien ohjeiden antamisen kohdalla on huomioitava, tavallistakin tarkemmin, jo esitellyt perustuslain oikeusvaltioperiaatetta ja legaliteettiperiaatetta koskevat 2.3 §, 80.1 § sekä 81.1 §.

Verohallinnon antamat ohjeet voidaan jakaa aineellista verotusta koskeviin ja työmenettelyä koskeviin ohjeisiin. Näistä ensimmäisissä annetaan verolakien tulkintasuosituksia ja soveltamisohjeita. Tällaisia ohjeita ovat esimerkiksi tuloverotusta koskevat yhtenäistämishojeet, jotka annetaan vuosittain. Aineellista ohjausta tuottavat myös asiaryhmä-

<sup>79</sup> Myrsky 2002, s. 23–24. Esimerkkinä verohallinnolle lainsäädännössä annetuista valtuuksista antaa verotusta koskevia päätöksiä voidaan mainita esimerkiksi tuloverolain (1535/1992) 64 § ja sen nojalla annettu Verohallinnon päätös vuodelta 2014 toimitettavassa verotuksessa noudatettavista luontoisetujen laskentaperusteista (Dnro 184/200/2013). Yksi esimerkki verohallinnon antamasta määräyksestä on vero-tililain (604/2009) 20 §:n nojalla annettu määräys velvoitteiden suorittamisjärjestyksestä (Dnro 217/519/2010).

<sup>80</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, s. 289.

<sup>81</sup> Ks. esim. Verohallinnon yhtenäistämishojeet vuodelta 2013 toimitettavaa verotusta varten, Dnro 164/200/2013.

<sup>82</sup> Verohallinnon työjärjestys, Dnro A50/00 01 00/2011.

kohtaiset ohjeet, jotka annetaan kun aihealueen ohjaukseen on syntynyt erityinen syy esimerkiksi lainsäädännön tai oikeuskäytännön muuttumisen vuoksi. Tällainen ohje on esimerkiksi siirtohinnoittelun dokumentointia käsittelevä muistio (dnro 1471/37/2007).<sup>83</sup> Menettelyllinen ohjaus on tarkoitettu lähinnä käytännön verotuksen hoitamiseen ja on käytännössä salaista<sup>84</sup>.

Vaikka verohallinnon antamat ohjeet eivät kuulukaan oikeudellisesti sitovien instrumenttien joukkoon, on velvoittavuuden osalta kuitenkin huomioitava niiden yhteys vakiintuneeseen verotuskäytäntöön. Vakiintunut verotuskäytäntö nimittäin osaltaan ohjaa verotuksen ratkaisukäytäntöä ja verotuskäytäntö taas ilmenee yleisimmin verohallinnon antamista ohjeista. Mikäli verotuskäytäntö poikkeaa oikeuskäytännöstä, on verotuskäytäntöä muutettava niin, että se jälleen vastaisi oikeuskäytäntöä.<sup>85</sup> Edellä esitetystä johdun verohallinnon ohjeesta poikkeaminen on verotusmenettelyssä aina perusteltava, jonka vuoksi verohallinnon ohjeet voidaan tulkita heikosti velvoittaviksi oikeuslähteiksi.<sup>86</sup> Hierarkisen velvoittavuuden ohella merkittävä tekijä on ohjeiden verotuskäytäntöä yhtenäistävä ja vakiinnuttava vaikutus, joka osaltaan lisää verotusmenettelyn ennustettavuutta.

### 2.2.3 Kansainväliset sopimukset ja *soft law* – sääntely oikeuslähteinä

Tutkimuksen tässä luvussa on tarkoitus täydentää lukijan kuvaa kansainvälisten kahden- ja moninkeskeisten valtiosopimusten määritelmästä, kansainvälisiin sopimuksiin liittymisestä, sopimusten oikeuslähdeopillisen aseman muodostumisesta sekä tästä johdettavasta velvoittavuudesta. Tutkimuskysymysten kannalta on tärkeää hahmottaa a) miten kansainvälisen sopimuksen oikeuslähdeopillinen hierarkia määrittyy, ja b) mikä on *soft law* –sääntelyn ja valtiosopimuksen ero ja miten *soft law* –sääntelyn velvoittavuus määrittyy. Näin siksi, että kansainvälisissä tilanteissa verotusoikeus valtioiden kesken jaetaan valtioiden välisillä verosopimuksilla<sup>87</sup>, joihin myös siirtohinnoittelun sääntelyyn liittyvä terminologia ja oikeusperusta nojaavat. OECD:n siirtohinnoitteluohjeen vahvan

<sup>83</sup> Myrsky – Rabinä 2011, s. 19.

<sup>84</sup> Puronen 2010, s. 36.

<sup>85</sup> Myrsky 2011, s. 12.

<sup>86</sup> Puronen 2010, s. 36. Poikkeamisperusteena voidaan käyttää ainakin yksilöllisiä olosuhteita ja oikeuskäytännössä esitettyjä kannanottoja

<sup>87</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 180.

roolin vuoksi on myös tärkeää ymmärtää kansainvälisen sopimuksen ja *soft law* – sääntelyn perimmäiset erot ja kansainväliseen sopimukseen liittyvät vaatimukset. Kansainvälisiin sopimuksiin liittyviä muutoseikkoja avataan pääosin Ulkoasiainministeriön julkaiseman Valtiosopimusopas 2012 –ohjeen avulla, joka on päivitettyinä julkaistu 1.3.2012.

*Kansainvälisellä sopimuksella* voidaan tarkoittaa laajasti erityyppisiä sopimuksia ja myös niiden jaottelulle on olemassa erilaisia perusteita. Yksi mahdollisuus on jaotella sopimukset ”kansainvälisoikeudellisiin” ja ”muihin oikeudenaloihin liittyviin”, kuten esimerkiksi kauppaa-, vero- tai sosiaaliturvasopimuksiin. Kansainvälisoikeudelliset säännöt soveltuvat kumpaankin ryhmään yhtäläisesti, joten sopimusoikeudellisesti jaolla ei ole merkitystä. Toinen, keskeisempi mahdollisuus on jakaa sopimukset valtioiden välisiin sopimuksiin, sekä sopimuksiin, joiden yhtenä tai useampana osapuolena on kansainvälisiä järjestöjä. Kolmas sopimusten jakoperuste on jaotella sopimukset niiden osapuolten lukumäärän mukaan kahdenvälisiin (bilateraalisiin) ja monenkeskeisiin (multilateraalisiin sopimuksiin). Oikeudellisen sitovuuden kannalta katsottuna myös- kään viimeksi mainitulla jaottelulla ei ole merkitystä, joskin sopimusten tekemisen ja soveltamisen kannalta eroavaisuuksia luonnollisesti löytyy.<sup>88</sup> Edellä mainitut jakoperusteet huomioiden, tässä tutkimuksessa kansainvälisellä sopimuksella tarkoitetaan ensisijaisesti kahden tai useamman keskisiä verotusta koskevia valtiosopimuksia, jotka on saatettu Suomessa voimaan jäljempänä esitellyin menettelyin.

Vaikka kansainvälinen oikeus säänteleeikin kaikkia valtiosopimuksen tekovaiheita, määrittää valtion oma lainsäädäntö sen, kuka sopimuksenteon eri vaiheista päättää ja miten sopimukset saatetaan valtiosisäisesti voimaan. Suomen perustuslaissa ei nimenomaisesti määritellä valtiosopimusten määräysten suhdetta Suomen kansalliseen normistoon, lukuun ottamatta ihmisoikeussopimusten erityisasemaa, joka ilmenee perustuslain 22 §:stä (julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen). Perustuslain 95 §:n 1 momentin mukaan valtiosopimuksen ja muun kansainvälisen velvoitteen lainsäädännön alaan kuuluvat määräykset saatetaan voimaan lailla ja muilta osin kansainväliset velvoitteet saatetaan voimaan asetuksella. Oikeuslähdeopillisen hierarkian kannalta katsottuna valtiosopimuksen määräykset on rinnastettava ja niitä on

---

<sup>88</sup> Hakapää 2010, s. 28–30.

tuomioistuimissa ja hallintoviranomaisissa myös sovellettava samalla tavalla kuin Suomen valtiosisäistä lainsäädäntöä.<sup>89</sup>

Säännökset kansainvälisiä suhteita koskevasta toimivallasta sisältyvät perustuslain 93 – 95 §:ään, joista perustuslain 93 § 1 momentin mukaan Suomen ulkopolitiikkaa johtaa tasavallan presidentti yhteistoiminnassa valtioneuvoston kanssa. Eduskunnalle on kuitenkin osoitettu valta hyväksyä perustuslain 94 §:n 1 momentissa tarkoitetut valtiosopimukset ja muut kansainväliset velvoitteet, mikä luonnollisesti rajoittaa presidentin ja valtioneuvoston valtaa ja samalla korostaa eroa kansainvälisen velvoitteen hyväksymisen ja sen valtiosisäisen voimaansaattamisen välillä (nk. dualistinen järjestelmä).<sup>90</sup> Dualismissa kansainvälinen oikeus ja valtion sisäinen oikeus ovat kaksi eri oikeusjärjestelmää, jonka vuoksi kansainvälisen oikeuden valtiosisäisen soveltaminen vaatii erityisiä voimaansaattamistoimia<sup>91</sup>.

Valtiosopimukseen sitoutumisen tavasta päätetään sopimusneuvottelujen aikana. Mahdollisina sitoutumistapoina ovat ratifiointi tai sopimuksen erillinen hyväksyminen, allekirjoittaminen ilman myöhemmin tapahtuvaa ratifiointia- tai hyväksymistä, noottien- tai kirjeenvaihto, jo voimassa olevaan sopimukseen liittyminen tai muu neuvottelujen aikana sovittu menettely. Vastaavasti sopimusmuutokseen sitoudutaan kyseisen sopimuksen määräysten mukaisesti tai jos määräyksiä ei ole, osapuolet sopivat niistä. Huomionarvoista on, että alkuperäisen sopimuksen muutosta koskevaa sopimusta pidetään itsenäisenä sopimuksena ja se on saatettava voimaan sen omien määräysten edellyttämässä järjestyksessä. Monenvälisiä sopimuksia ja erityisesti niiden teknisiä liitteitä muutettaessa käytetään usein myös niin sanottua opting out tai contracting out –menettelyä, jossa kansainvälisessä konferenssissa tai järjestön kokouksessa päätetty muutos tulee valtiota sitovaksi, mikäli valtio ei vastusta muutosta määräajassa. Yksinkertainen muuttamismenettely voi olla myös sellainen, että kaikki osapuolet tulevat muutokseen sidotuiksi, ellei tietty määrä valtioita vastusta muutosta määräajassa (ns. hiljaisuusmenettely).<sup>92</sup>

Perustuslain 95 §:n 1 momentin mukaan valtiosopimuksen tai muun kansainvälisen velvoitteen voimaansaattaminen on mahdollista toteuttaa joko lailla ja valtioneuvoston

<sup>89</sup> Valtiosopimusopas 2012, s. 6.

<sup>90</sup> Valtiosopimusopas 2012, s. 16 ja 50.

<sup>91</sup> Hakapää 2010, s. 21. Dualismin vastakohta on monismi, jossa kansainvälisoikeudelliset velvoitteet sitovat välittömästi valtiosopimukseen sitoutumisen jälkeen myös valtion sisäisesti, ilman erityisiä voimaansaattamistoimia.

<sup>92</sup> Valtiosopimusopas 2012, s. 50 ja 53.

asetuksella tai pelkästään valtioneuvoston asetuksella, mikäli sopimuksen hyväksyminen ei edellytä eduskunnan suostumusta. Useimmin käytetty vaihtoehto on niin sanottu blankettilaki tai blankettiasetus<sup>93</sup>. Perustuslain 94.1 §:n mukaan eduskunnan hyväksyttäväksi on jätettävä sellaiset velvoitteet, jotka sisältävät lainsäädännön alaan kuuluvia määräyksiä tai ovat muutoin merkitykseltään huomattavia tai vaativat perustuslain mukaan muusta syystä eduskunnan hyväksymisen. Eduskunnan hyväksyminen vaaditaan myös tällaisen velvoitteen irtisanomiseen.<sup>94</sup> Perustuslakivaliokunnan mukaan valtiosopimuksen tai muun kansainvälisen velvoitteen määräys on luettava lainsäädännön alaan,

- 1) jos määräys koskee jonkin perustuslaissa turvatun perusoikeuden käyttämistä tai rajoittamista,
- 2) jos määräys muutoin koskee yksilön oikeuksien tai velvollisuuksien perusteita,
- 3) jos määräyksen tarkoittamasta asiasta on perustuslain mukaan säädettävä lailla,
- 4) jos määräyksen tarkoittamasta asiasta on voimassa lain säännöksiä, tai
- 5) jos asiasta on Suomessa vallitsevan käsityksen mukaan säädettävä lailla.<sup>95</sup>

Siirtohinnoittelun ja erityisesti OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kannalta mielenkiintoista on, että perustuslain 94 §:n mukaan mikäli kansainvälisen sopimuksen määräykset ovat lainsäädännön alaan kuuluvia asioita, vaikuttavat nämä määritelmät tällöin välillisesti näiden lainsäädännön alaan kuuluvien aineellisten määräysten sisältöön ja soveltamiseen ja kuuluisivat siksi itsekin lainsäädännön alaan.<sup>96</sup> Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kohdalla kysymys ei ole sen enempää sopimuksesta kuin määräyksestään, nykyisen käytännön valossa sen määritelmät vaikuttavat kuitenkin kiistatta aineellisen lainsäädännön sisältöön ja ratkaisutoimintaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kohdalla on lisäksi huomioitava, että siihen tehdyt muutokset näyttäisivät ohjaavan ratkaisukäytäntöä heti lisäämishetkestään lähtien, vaikka niiden määrittämistä asioista tulisi perustuslain mukaan päättää eduskunnan myötävaikutuksella<sup>97</sup>.

<sup>93</sup> Voimaansaattaminen on mahdollista toteuttaa myös nk. sekamuotoisella voimaansaattamislailla ja -asetuksella tai asiasisältöisellä voimaansaattamisella. Ensiksi mainittu sisältää blankettisäädökseen tavanomaisesti sisällytettävien seikkojen ohella asiasisältöisiä säännöksiä. Asiasisältöisellä voimaansaattamisella taas tarkoitetaan yleisesti sellaista voimaansaattamisen tapaa, jossa kansallinen lainsäädäntö saataan aineelliselta sisällöltään asianomaisen velvoitteen vaatimuksia vastaavaksi esimerkiksi toistamalla asianomaiset velvoitteet sellaisinaan tai lähes sellaisinaan laissa.

<sup>94</sup> Valtiosopimusopas 2012, s. 72 ja 92.

<sup>95</sup> Valtiosopimusopas 2012, s. 94–95.

<sup>96</sup> Ks. myös Valtiosopimusopas 2012, s. 98.

<sup>97</sup> vrt. Valtiosopimusopas 2012, s. 99.

*Soft law –sääntelyllä* tarkoitetaan ohjeluontoista sääntelyä, jolta puuttuu lainsäädännölle (*hard law*) ominainen normatiivinen velvoittavuus. *Soft law –sääntely* ei näin ollen ole varsinaista velvoittavaa sääntelyä, eikä siihen tämän vuoksi liity tarvetta perinteisille oikeusturvakeinoille. Hakapään mukaan *soft law –sääntelyssä* yhteiset edut ja tavoitteet ovat toimintaa ohjaavana ajurina, perinteisemmän oikeudellisten sanktioiden pelon sijasta, mikä pätee erityisen hyvin OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen. *Soft law –sääntelystä* poikkeaminen voi kuitenkin aiheuttaa vertaisryhmän paheksuntaa tai pehmeää sääntelyä rikkova saattaa joutua valvovan organin huomionkohteeksi, joka taas nimenomaisten oikeusturvakeinojen puuttuessa saattaa olla jopa tavanomaista haitallisempi tilanne.<sup>98</sup>

Hakapään mukaan kansainvälisten järjestöjen päätöksentekoprosessit ovat viime vuosikymmeninä tuottaneet perinteisiin kansainvälisen oikeuden lähteisiin rinnastettavaa materiaalia, kuten päätöksiä, päätöslauselmia, julkistuksia ja muita kannanottoja. Osa tästä materiaalista on ollut oikeudellisesti sitovaa, mutta suurimmilta osin kyseessä ovat olleet järjestöjen jäsenilleen osoittamat suositukset.<sup>99</sup> Näiden lähteiden lisäksi *soft law –sääntelyssä* on huomattavissa kaksi alaryhmää; normatiivisesti velvoittamaton viranomaissääntely ja itsesääntely. Velvoittamaton viranomaissääntely on viranomaisten antamaa virallista tai puolivirallista ohjeistusluonteista sääntelyä, jonka noudattaminen on lähinnä suosituksenomaista. Tällainen sääntely voi saada valtuutuksensa laista tai viranomaisten yleisestä neuvontavelvollisuudesta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kohdalla valtuutus luultavimmin juontuu siirtohinnoittelua koskevan hallituksen esityksen maininnoista, mutta tilannetta ei voida pitää aivan selvänä<sup>100</sup>. Itsesääntely taas koostuu esimerkiksi ammattikuntien luomista standardeista omalle toiminnalleen, esimerkiksi laadunvalvontatarkoituksessa.<sup>101</sup>

Martin Scheininin mukaan suomalaiselle oikeuskulttuurille on tyypillistä lakisidonnaisuus ja suomalaiset oikeustutkijat vierastavat usein muiden kuin nimenomaisten normien käyttöä oikeuslähteenä. Scheinin kuitenkin huomauttaa, että eräissä tuomioistuinten ratkaisuisa muillakin kuin kansallisen säädöksen avulla voimaan saatetuilla kansainvä-

<sup>98</sup> Hakapää 2010, s. 26 ja Koulu 2009, s. 117–123. Vrt. faktuaalista oikeusvarmuutta käsittelevään tutkimuksen lukuun 5.3.

<sup>99</sup> Hakapää 2010, s. 25–26.

<sup>100</sup> Kyseinen esitys HE 107/2006 vp.

<sup>101</sup> Koulu 2009, s. 118.

lisillä normeilla on voinut olla vaikutusta.<sup>102</sup> Mikäli soft law –sääntelyllä on tosiasiallista vaikutusta lainsoveltamiskäytäntöön, ei sitä tulisi jättää oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa huomiotta.

#### 2.2.4 OECD:n rooli kansainvälisessä ohjeenantotoiminnassa

Koska OECD:n siirtohinnoitteluohje on kansainvälisessä siirtohinnoittelusääntelyssä noussut eräänlaiseksi yleiseksi standardiksi<sup>103</sup> ja on keskeisessä asemassa niin suomalaisessa siirtohinnoittelukäytännössä kuin tässä tutkimuksessakin, on myöhempien tulkintojen ja sääntelyä ympäröivän kontekstin ymmärtämiseksi perusteltua luoda tarkempi katsaus ohjeen tuottaneeseen järjestöön ja sen rooliin kansainvälisessä toiminnassa.

OECD:n historia juontuu toisen maailmansodan jälkeen perustettuun OEEC -järjestöön (Organisation for European Economic Co-operation, perustettu 1948), jonka tehtävänä oli vastata osaltaan Marshall-avun allokoinnista Euroopassa. OEEC:n seuraaja, OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), perustettiin vuonna 1960 alkuperäisten 18 eurooppalaisen valtion sekä Kanadan ja Yhdysvaltojen toimesta, tavoitteenaan kansainvälinen kehitystyö. Nykyään järjestö on aidosti maailmanlaajuinen, 34 jäsenmaata sekä useita kumppanuuksia käsittävä keskeinen talouden toimija.<sup>104</sup>

OECD:n perustamiskonvention voimaansaattamista koskevan asetuksen (Asetus Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestöä (OECD), koskevan konvention voimaansaattamisesta 12/1969<sup>105</sup>) 1 artiklan mukaan järjestön tehtävänä on edistää politiikkaa, jonka tavoitteena on:

- a) saavuttaa jäsenmaissa mahdollisimman suuri taloudellinen kasvu, työllisyyden lisääntyminen ja nouseva elintaso samalla säilyttäen rahan arvon vakavuus ja siten myötävaikuttaa maailmantalouden kehitykseen;

<sup>102</sup> Scheinin 2002, s. 13.

<sup>103</sup> HE 107/2006 vp., s. 3 ja Karjalainen – Raunio 2007, s. 38.

<sup>104</sup> OECD (13.05.2014). Nykyiset jäsenmaat ovat Australia, Itävalta, Belgia, Kanada, Chile, Tsekin tasavalta, Tanska, Viro, Suomi, Ranska, Saksa, Kreikka, Unkari, Islanti, Irlanti, Israel, Italia, Japani, Etelä-Korea, Luxemburg, Meksiko, Alankomaat, Uusi-Seelanti, Norja, Puola, Portugali, Slovakia, Slovenia, Espanja, Ruotsi, Sveitsi, Turkki, Iso-Britannia ja Yhdysvallat.

<sup>105</sup> Asetus on niin kutsuttu blanketiasetus, joka sisältää alkuperäisen OECD:n konvention, Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris 14th December 1960, suomenkielisen käännöksen sekä kaksi lisäpöytäkirjaa.



- b) myötävaikuttaa terveeseen taloudelliseen ekspansioon taloudellisen kehityksen vaiheessa olevissa maissa, olivat nämä jäsenmaita tai eivät; ja
- c) myötävaikuttaa maailmankaupan ekspansioon multilateraalisella, ei-syrjivällä pohjalla kansainvälisten velvoitteiden mukaisesti.

Suomen valtiovarainministeriön mukaan OECD on asiantuntijaorganisaatio, joka tukee jäsenmaissa tehtävää talous- ja yhteiskuntapoliittista päätöksentekoa ja jonka alaisuudessa suoritetusta työstä valtaosa pyrkii kehittämään tai harmonisoimaan jäsenmaiden politiikkaa eri talous- ja yhteiskuntaelämän sektoreilla.<sup>106</sup>

Jäsenmaiden keskinäisestä solidaarisuudesta säädetään 2 artiklassa, jossa jäsenmaat sopivat noudattavansa OECD:n piirissä sovittuja politiikkoja, ja etenkin artiklan c-kohdasta, jossa jäsenmaat sopivat jo edellä esiteltyjen tavoitteiden saavuttamiseksi harjoittaa ”taloudellisen kasvun ja rahan arvon koti- ja ulkomaisen vakavuuden saavuttamiseen tehtävää politiikkaa ja välttämään sellaisten tilanteiden kehittymistä, jotka saattaisivat vaarantaa niiden oman tai toisten maiden talouden.” Järjestön rahoituksesta säädetään 20 artiklassa, jonka toisen kohdan mukaan järjestön yleiset menot jaetaan erillisen asteikon määräämässä suhteessa jäsenmaiden kesken.

5 artiklan mukaan järjestö voi a) tehdä päätöksiä, jotka ovat, mikäli ei toisin ole määrätty, kaikkia jäsenmaita sitovia; b) tehdä jäsenmaille suosituksia; ja c) tehdä sopimuksia jäsenmaiden, järjestöön kuulumattomien maiden ja kansainvälisten järjestöjen kanssa. 6 artiklan mukaan mikäli järjestö ei yksimielisesti erikoistapauksissa toisin päättä, päätökset ja suositukset tehdään kaikkien jäsenmaiden keskinäisellä sopimuksella.

OECD:n työ perustuu jatkuvaan maailmanlaajuisten tapahtumien seurantaan niin lyhyellä, kuin pitkälläkin aikavälillä. Järjestön korkein päättävä elin on neuvosto, joka koostuu yleensä jäsenmaiden pysyvistä edustajista, mutta kerran vuodessa kokoontuminen tapahtuu ministeritasolla. OECD:n operatiivinen toiminta muodostuu 36 komiteasta ja noin 84 eri alojen työryhmästä, joissa pääosa jäsenmaiden välillä tapahtuvasta tietojenvaihdosta, keskustelusta ja eri sektoreita koskevasta analyysityöstä tapahtuu. Yleisesti ottaen voidaan sanoa, että järjestön sihteeristö (*Secretariat*) kerää ja analysoi tiedot,

<sup>106</sup> Valtiovarainministeriö, rahoitusmarkkinat, Kansainvälinen yhteistyö, OECD (13.05.2014).

jonka jälkeen komiteat (*Committees*) keskustelevat mahdollisista toimintatavoista, jotka jätetään neuvoston (*Council*) hyväksyttäviksi.<sup>107</sup>

Joissain tapauksissa keskustelut komiteatasolla kehittyvät valtioiden välisiksi neuvotteluiksi, jolloin lopputuloksena voi olla esimerkiksi virallinen, muotovaatimukset täyttävä sopimus (esimerkiksi OECD Code of Liberalisation of Capital Movements), standardi tai malli (kuten OECD Model Tax Convention), suositus (kuten Recommendation of the Council on Improving the Environmental Performance of Government) tai ohjeita, kuten tässäkin tutkimuksessa suuressa roolissa oleva OECD:n siirtohinnoitteluohje.<sup>108</sup>

Varsinaisen siirtohinnoitteluohjeen lisäksi OECD on julkaissut useita muita muistioita, luonnoksia ja raportteja koskien siirtohinnoittelua. Vuoden 2014 alussa OECD:llä oli käynnissä tai suunnitteilla yhteensä 11 projektia<sup>109</sup>.

---

<sup>107</sup> Valtiovarainministeriö, rahoitusmarkkinat, Kansainvälinen yhteistyö, OECD (13.05.2014).

<sup>108</sup> OECD, About the OECD, What we do and how (13.05.2014).

<sup>109</sup> OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Discussion Drafts and Public Consultations (13.05.2014).

### 3 SIIRTOHINNOITTELUN OIKEUSLÄHTEET SOVELTAMISTOIMINNASSA

#### 3.1 VALTIOSOPIMUKSET KANSAINVÄLISESSÄ VERO-OIKEUDESSA

##### 3.1.1 Wienin yleissopimus verosopimusten tulkintalähteenä

Kansainvälinen valtiosopimusoikeus on kehittynyt kansainvälisen tapaoikeuden pohjalta, joka jo itsessään on (tiettyjen edellytysten täytyessä<sup>110</sup>) velvoittava oikeuslähde. Valtiosopimusten merkitys kansainvälisen oikeuden lähteenä on kuitenkin sittemmin korostunut. Kansainvälistä tapaoikeutta hyödyntäen valtiosopimuksia koskevat kansainvälisen oikeuden normit on koottu vuonna 1969 Wienin yleissopimukseen, joka tuli kansainvälisesti voimaan vuonna 1980 (kotimainen voimaansaattamisasetus Asetus valtiosopimusoikeutta koskevan Wienin yleissopimuksen voimaansaattamisesta 33/1980). Wienin yleissopimuksen määräykset kattavat kaikki valtiosopimuksen tekemistä ja hyväksymistä koskevat kansainväliset vaiheet eli valmistelu- ja neuvotteluvaiheen, sopimuksen allekirjoittamisen, sopimukseen sitoutumisen ja sen voimaantulon. Yleissopimuksessa käsitellään myös valtiosopimuksen päättymistä ja irtisanomista ja sopimukseen tehtäviä varaumia sekä valtiosopimuksen tulkintaa.<sup>111</sup>

Wienin yleissopimusta voidaan näin ollen tietyssä mielessä pitää valtioiden välisten valtiosopimusten ”perustuslakina” ja ylimpänä tulkintaohjeena. Sopimuksen artiklaan 31 sisältyvän yleisen tulkintasäännön mukaan valtiosopimusta on tulkittava 1) ”vilpittömässä mielessä” ja 2) antamalla sopimuksessa käytetyille sanonnoille ”niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys” sekä 3) niin, että tulkinta tapahtuu sopimuksen ”tarkoituksen ja päämäärän valossa”.<sup>112</sup>

<sup>110</sup> Ks. tutkimuksen luku 2.1.

<sup>111</sup> Valtiosopimusopas 2012, s. 5–6.

<sup>112</sup> Ks. Hakapää 2010, s. 44.

### 3.1.2 Siirtohinnoittelu valtioiden välisissä verosopimuksissa

Kuten edellä on jo kuvattu, on siirtohinnoittelun toimintakenttä mitä suuremmissa määrin kansainvälinen ja maailmanlaajuinen. Siirtohinnoittelun kannalta ainut aidosti globaali toimija ja toimintamallien laatija on OECD, jonka vaikutus ilmenee sekä sen laatimassa ja valtioiden laajalti soveltamassa malliverosopimuksessa ja tämän kommentaareissa, että sen julkaisemassa siirtohinnoitteluohjeessa ja raporteissa<sup>113</sup>.

Kansainvälisessä sääntelyssä siirtohinnoittelun pelisäännöille luo pohjan OECD:n malliverosopimusten mukaan laaditut valtioiden väliset verosopimukset. Myös Suomen solmimat verosopimukset noudattavat pääosin OECD:n luomaa pohjaa, jossa tavoitteena on kaksinkertaisen verotuksen poistaminen jakamalla verotusoikeus sopimuksen tehneiden valtioiden kesken<sup>114</sup>. Kyse on vain verotusoikeuden jaosta –verosopimuksilla voidaan ainoastaan kaventaa kansallista verotusoikeutta, ei laajentaa sitä<sup>115</sup>. Verosopimukset ovat Suomea sitovia (*pacta sunt servanda*) ja normihierarkialtaan laintasoisia säännöksiä, jotka saatetaan voimaan asetuksilla<sup>116</sup>. Suomen solmimat verosopimukset löytyvät säädöskokoelman sopimussarjasta. Malliverosopimuksen artikloista esitellään tässä siirtohinnoittelun soveltamistoiminnan kannalta keskeisimmät artikkelit 7, 9 ja 25.

7 artiklassa määritellään ne periaatteet, joiden mukaan yrityksen liike-tulo luetaan kiinteän toimipaikan tuloksi<sup>117</sup>. Artiklassa määritellään, että sopimusvaltiosta olevaa yritystä voidaan verottaa liike-tulosta toisessa sopimusvaltiossa vain mikäli toimintaa harjoitetaan tässä toisessa valtiossa kiinteästä toimipaikasta. Tällöinkin toimipaikan sijaintivaltio saa verottaa liike-tulosta vain sen osan, jonka toimipaikan olisi voitu olettaa tuotta-

<sup>113</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan OECD:n malliverosopimus itsessään sen enempiä kuin sen kommentaariakaan eivät ole valtiosopimuksia, vaan niiden valmistelun tehtäväkseen saaneen OECD:n veroasiainkomitean laatima kannanotto. KHO:n mukaan oikeudellisesta sitomattomuudesta huolimatta malliverosopimuksen kommentaarilla on merkitystä tulkinta-apuna erityisesti silloin, kun on kysymys OECD:n malliverosopimuksen systematiikkaa noudattavan verosopimuksen tulkinnasta. Ks. lisää KHO:2002:26.

<sup>114</sup> Valtiovarainministeriö, Verotus, Suomen verosopimukset (13.05.2014). KHO on ratkaisussaan KHO:2002:26 kuvaillut verosopimusten käyttöä seuraavasti: ”Verosopimuksilla pyritään muun muassa edistämään tavaroiden vaihtoa ja pääoman vapaata liikkuvuutta poistamalla kaksinkertaisen verotuksen aiheuttamia esteitä, mutta niiden tarkoituksena on samalla veronkierron tai veron välttämisen estäminen. Verosopimukset eivät estä valtioita soveltamasta kansainvälisen veronkierron estämiseksi kansalliseen lainsäädäntönsä ottamia säännöksiä.”

<sup>115</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 180.

<sup>116</sup> Hakapää 2010, s. 37. Verosopimusten oikeudellinen perusta PL 94 ja 95 § sekä TVL 135 §.

<sup>117</sup> Kiinteän toimipaikan määritelmä löytyy OECD:n malliverosopimuksen artiklasta 5.

van, jos se olisi ollut erillinen yritys.<sup>118</sup> Kiinteää toimipaikkaa on siis kohdeltava verotettavaa tuloa jaettaessa aivan kuin se olisi erillinen yritys (erillisyyhtiöperiaate) ja tällöin sen ja yrityksen muiden osien välillä tehtyjen toimien on luonnollisesti vastattava myös OECD:n määrittämää markkinaehtoperiaatetta<sup>119</sup>, jotta laskennallinen erillisyyks olisi mahdollista.

9 artiklassa säädetään etuyhteydessä keskenään olevista yrityksistä sekä annetaan määritelmä markkinaehtoperiaatteelle. Markkinaehtoperiaatteen mukaan etuyhteystilanteissa olevien yritysten tulee kauppa- tai rahoitussuhteissaan noudattaa ehtoja, joita vastaavassa tilanteessa olevat riippumattomat yritykset olisivat soveltaneet. Mikäli etuyhteystilanteessa olevat yritykset ovat poikenneet näistä ehdoista, voidaan artiklan mukaan kaikki se tulo, joka ilman kyseisiä ehtoja olisi kertynyt toiselle näistä yrityksistä, lisätä verotuksessa tämän yrityksen tuloon.<sup>120</sup>

Osassa Suomen solmimia verosopimuksia 9 artiklassa on myös toinen momentti, jonka nojalla verovelvollisella on oikeus hakea vastaoikaisua toisen maan veroviranomaiselta, jos verovelvollisen tuloon on tehty ensimmäisessä artiklassa selostettu tulonoikaisu. Tämän tulonoikaisun tavoitteena on estää taloudellinen kaksinkertainen verotus, joka aiheutuisi jos etuyhteydessä keskenään olevista yrityksistä toisen tuloon lisättäisiin osuus, joka olisi jo verotettu toisessa maassa toisen etuyhteisyriksen tulona. Käytännössä verosopimusten vastaoikaisuartiklat eivät kuitenkaan aina estä kaksinkertaisen verotuksen syntymistä, mikä johtuu osittain siitä, että siirtohinnoitteluoikaisut saatetaan tehdä vuosia verotuksen päättymisen jälkeen esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä, jolloin määräajat toisessa valtiossa tehtävälle vastaoikaisulle ovat usein kuluneet jo loppuun.<sup>121</sup> OECD:n malliverosopimuksen mukaan laaditun verosopimuksen 9 artikla siis luo pohjan kansallisille säädöksille koskien siirtohinnoitteluoikaisua sekä vastaoikaisua, joista Suomessa säädetään verotusmenettelylain 31 §:ssä, ja jonka tukena sovelletaan 75 ja 89 §ää.

Malliverosopimuksen 25 artiklassa säädetään keskinäisestä sopimusmenettelystä (*Mutual agreement procedure, MAP*), jolla pyritään valtioiden välisin neuvotteluin estä-

<sup>118</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 189–190.

<sup>119</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 26.

<sup>120</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 190.

<sup>121</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 28. OECD suosittaa vastaoikaisun tekemistä määräajoista riippumatta. Myös Wienin yleisopimuksen tulkintaohjeen mukaan verosopimusta on tulkittava sen päämäärän ja tavoitteiden valossa, mikä verosopimusten osalta tarkoittaa pyrkimystä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseen.

mään kaksinkertaisen verotuksen syntyminen tai poistamaan jo syntynyt kaksinkertainen verotus. Kyseinen artikla löytyy lähes kaikista Suomen solmimista verosopimuksista. Useimmiten sopimusmenettely aloitetaan verosopimusta koskevan tulkintaristiriidan seurauksena, eikä se näin ollen koske pelkästään siirtohinnoitteluasioita. Euroopan unionin jäsenvaltioiden kesken neuvottelut on mahdollista aloittaa myös arbitraatiosopimuksen perusteella.<sup>122</sup>

Valtioiden välisen liike-tulon verotusoikeuden jakaa useimmissa tilanteissa siis OECD:n malliverosopimuksen mukaisesti laadittu verosopimus, jonka tulkinnassa tulee hyödyntää malliverosopimuksen kommentaaria<sup>123</sup>, kiinteää toimipaikkaa ja voittojen allokointia koskevaa OECD:n laatimaa raporttia<sup>124</sup> sekä luonnollisesti OECD:n siirtohinnoitteluoheeseen tulkintoja markkinaehtoperiaatteesta<sup>125</sup>. Verosopimuksissa luodaan oikeuksia myös valtioiden suorittamille siirtohinnoitteluoikaisuille, verovelvollisen vaatimalle vastaoikaisuille sekä verosopimuksen tulkintaristiriitojen ratkaisemiseen tähtäävälle keskinäiselle sopimusmenettelylle. Edellä mainituilla siirtohinnoittelulähteillä näyttäisi olevan merkittävä vaikutus yhtiöiden liike-tulojen jakaantumiseen, mikä konkretisoi tutkimuskysymykseen sisältyvää yhteyttä siirtohinnoittelun, markkinaehtoperiaatteen ja veron perusteen välillä.

### 3.2 EUROOPAN UNIONIN TOIMET SIIRTOHINNOITTELUN SÄÄNTELYSSÄ

#### 3.2.1 Siirtohinnoittelufoorumin merkitys sääntelyn harmonisoinnissa

OECD:n lisäksi toinen kansainvälisesti merkittävä ohjeistuksen tuottaja on Euroopan unioni, jonka toiminta siirtohinnoitteluasioissa on keskitetty siirtohinnoittelufoorumin (EU Joint Transfer Pricing Forum, EU JTPF) alaisuuteen. Unionin toiminta on jaettavissa kahteen eri osa-alueeseen –siirtohinnoittelufoorumin ohjeistukseen ja raportointiin sekä jäsenvaltioiden kesken solmittuun yleissopimukseen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä (90/436/ETY,

<sup>122</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 202 ja Jaakkola et. al. 2012, s. 29. Euroopan unionin jäsenvaltioiden välillä MAP-menettelyn kanssa vaihtoehtoinen toimintatapa on arbitraatiomenettely, jota on avattu tarkemmin tutkimuksen luvussa 3.2.2.

<sup>123</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version July 2010.

<sup>124</sup> OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, 22 July 2010.

<sup>125</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 18 August 2010.

arbitraatiosopimus)<sup>126</sup>. Verohallinnon mukaan Suomen lainsäädäntöön kirjattuihin dokumentointivaatimuksiin on vaikuttanut eniten juuri Euroopan unionin siirtohinnoittelufoorumin dokumentointia koskeva käytäntösääntö<sup>127</sup>, jonka tarkoituksena on ollut jäsenvaltioiden verotulojen turvaamisen lisäksi harmonisoida jäsenvaltioiden dokumentointia koskevia säännöksiä ja helpottaa näin yritysten verotukseen liittyvien velvoitteiden täyttämistä<sup>128</sup>.

Euroopan unionin siirtohinnoittelufoorumi perustettiin komission ehdotuksesta vuonna 2002 ja muodoltaan se on jäsenvaltioiden ja yritysmaailman asiantuntijaedustajista koottu yhteistyöelin, jonka tavoitteena on ohjeistaa ja avustaa komissiota siirtohinnoitteluun liittyvissä asioissa ja julkaista siirtohinnoitteluun liittyviä raportteja ja ohjeita. Merkittävimmät foorumin työn tulokset ovat<sup>129</sup>:

- ◇ Euroopan unionin neuvoston hyväksymät käytäntösäännöt arbitraatiosopimuksen soveltamista ja verosopimuksiin perustuvaa keskinäistä sopimusmenettelyä varten (ja niiden vuonna 2009 hyväksytty päivitys)<sup>130</sup>
- ◇ Euroopan unionin neuvoston hyväksymät siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytäntösäännöt (EU TPD)<sup>131</sup>,
- ◇ Ennakkohinnoittelusopimusta (APA) koskevat ohjeet<sup>132</sup>,
- ◇ Raportti siirtohinnoitteluoikaisuista<sup>133</sup>,
- ◇ Alhaista lisäarvoa tuottavia palveluita koskevat ohjeet<sup>134</sup>, ja

<sup>126</sup> European Commission, Taxation and Customs union, Joint Transfer Pricing Forum (13.05.2014). Ks. myös Jaakkola et. al. 2012, s. 57.

<sup>127</sup> Code of Conduct of transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU, COM(2005)453, 10.11.2005.

<sup>128</sup> Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2013, s. 258.

<sup>129</sup> European Commission, Taxation and Customs union, Joint Transfer Pricing Forum, Achievements (13.05.2014). Ks. myös Jaakkola et. al. 2012, s. 59 – 60 ja Karjalainen – Raunio 2007, s. 43 – 44.

<sup>130</sup> Euroopan unionin virallinen lehti, s. C176/2 28.7.2006 (Menettelysäännöt kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisuun yhteydessä tehdyn yleissopimuksen tehokasta täytäntöönpanoa varten) ja Euroopan unionin virallinen lehti, s. C322/1 30.12.2009 (Väli-miesmenettely-yleissopimuksen tehokasta täytäntöönpanoa koskevat tarkistetut menettelysäännöt).

<sup>131</sup> Euroopan unionin virallinen lehti, s. C176/1 28.7.2006 (Neuvoston ja neuvostossa kokoontuneiden jäsenvaltioiden hallitusten edustajien päätöslauselma, annettu 27.6.2006, etuyhteydessä keskenään olevien yritysten siirtohinnoitteluasiakirjoja Euroopan unionissa koskevista menettelysäännöistä).

<sup>132</sup> Communication 2007/71 on the work of the JTPF in the field of dispute avoidance and resolution procedures including guidelines for APAs in the EU COM(2007) 26.2.2007.

<sup>133</sup> Report on Compensating Adjustments, Meeting of 5 November 2013 JTPF/009/FINAL/2013/EN.

<sup>134</sup> Communication 2011/16 on the work of the JTPF from April 2009 to June 2010 including proposed guidelines on low-value-adding intra-group services COM(2011) 25.1.2011.

- ◇ Raportit 1) pk-yrityksille suunnatuista erilaisista siirtohinnoitteluun liittyvistä helpotuksista sisämarkkinoilla sekä 2) kustannusten jaosta niiden palveluiden osalta, jotka eivät luo aineetonta omaisuutta<sup>135</sup>.

Oikeuslähdeopillisesti foorumin käytännesäännöt, ohjeet ja raportit eivät ole jäsenvaltioita velvoittavia ja myös foorumin avauskokouksen pöytäkirjassa nimenomaisesti todetaan, että foorumin tavoitteena on etsiä ei-lainsäädännöllisiä ratkaisuja ja kehitysmalleja käytännön siirtohinnoitteluongelmiin sisämarkkinoilla sekä arbitraatiosopimukseen liittyen.<sup>136</sup> Suomen siirtohinnoittelusäädöksiä koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että dokumentaatiota koskeva käytännesääntö (EU TPD) täyttää myös Suomen lainsäädännön asettamat vaatimukset ja kyseiseen käytännesääntöön on myös viitattu selkeästi<sup>137</sup>. Tätä voidaan pitää myös unionin oikeudellisten periaatteiden mukaisena lähestymistapana, joista keskeisimpänä on jo edellä esitelty vilpittömän yhteistyön periaate. Velvoittavuuden puuttumisesta huolimatta foorumin kannanottoihin on vedottu myös oikeuskäytännössä<sup>138</sup>.

Kuten tässä tutkimuksessa jo aiemmin esitettiin, on Euroopan unionin ei-sitovilla oikeuslähteillä katsottu tietyissä tilanteissa olevan kansallista oikeuden käyttöä ohjaavaa tulkintavaikutusta. Esimerkiksi tapauksessa *Grimaldi* unionin tuomioistuin painotti, että kansallisten tuomioistuinten on otettava komission suositukset huomioon etenkin niissä tilanteissa, joissa suosituksissa selvennetään sitovien kansallisten säädösten tulkintaa tai kun suositusten tarkoituksena on täydentää unionin sitovia säädöksiä<sup>139</sup>. Näin ollen siinänsä velvoittamattomat EU JTPF:n dokumentointia koskevat käytännesäännöt ovat tulkittavissa oikeuslähdeopillisesti tärkeäksi, jopa verohallinnon muistion ohittavavaksi tulkintalähde kansallisten, verrattain avoimien sitovien säädösten tulkinnassa<sup>140</sup>. Sovel-

<sup>135</sup> Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the period July 2010 to June 2012 and related proposals 1. Report on Small and Medium Enterprises and Transfer Pricing and 2. Report on Cost Contribution Arrangements on Services not creating Intangible Property (IP) COM(2012) 19.9.2012.

<sup>136</sup> JTPF/004/2002/EN, s. 3.

<sup>137</sup> HE 107/2006 vp., s. 9–10 ja 13.

<sup>138</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 58.

<sup>139</sup> Ojanen 2007, s. 34 ja asia C-322/88 *Grimaldi*. Ks. myös Lainkirjoittajan opas 2013, s. 177 – 178.

<sup>140</sup> Tätä tulkintaa tukevat myös Terra & Wattel, joiden mukaan ”—the code of transfer pricing documentation is capable as well of raising legitimate expectations to be honoured in Court, as it contains limitations on what documentation the Member States may require and which were endorsed by the Council and the representatives of the governments of the Member States.” (Kurs. VT). Terra & Wattel 2008, s. 573.



tamiskäytännössä siirtohinnoittelufoorumin ohjeet ja raportit ovat kuitenkin jääneet OECD:n tuottaman materiaalin varjoon.

### 3.2.2 Arbitraatiomenettely kaksinkertaisen verotuksen poistamisessa

Arbitraatiomenettelyä säännellään arbitraatiosopimuksella (saatettu voimaan asetuksella Itävallan, Suomen ja Ruotsin liittymisestä yleissopimukseen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä tehdyn sopimuksen voimaansaattamisesta ja sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä annetun lain voimaantulosta 7.5.1999/578, SopS 61). Virallisesti arbitraatiosopimus ei ole osa unionin oikeutta, vaan jäsenvaltioiden solmima erillinen verosopimus. Arbitraatiosopimus oli solmittu silloisten unionin jäsenvaltioiden välillä jo ennen Suomen unionijäsenyyttä, joten Suomi liittyi sopimukseen jälkikäteen yhdessä Ruotsin ja Itävallan kanssa. Lainsäädännöllisesti liittyminen suoritettiin Suomessa asetuksen tasolla ja liittymisasiakirjat Suomi ratifioi 1.5.1999<sup>141</sup>. Arbitraatiosopimuksen nojalla verovelvollinen voi saattaa uhkaavan kaksinkertaisen verotuksen tilanteen ratkaistavaksi liiketoimen osapuolten viranomaisten keskinäisillä neuvotteluilla, riippumatta kansallisesta lainsäädännöstä tai verosopimuksista. Viranomaiset voivat evätä arbitraatiomenettelyn vain, mikäli verovelvollinen on yrittänyt manipuloida asianomaisissa jäsenvaltioissa verotettavaa tuloa.<sup>142</sup>

Kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevien neuvotteluiden aloittamisesta luetuna jäsenvaltioiden viranomaisilla on kaksi vuotta aikaa päästä asiassa ratkaisuun. Mikäli tässä epäonnistutaan, alkaa arbitraatiosopimuksen mukainen neuvottelu, jonka hoitaa jäsenmaiden viranomaisten sijasta heidän asettamansa neuvoa-antava toimikunta. Toimikunnalla on kuusi kuukautta aikaa antaa lausunto siitä, onko markkinaehtoisuudesta poikettu ja kuinka paljon. Toimikunnan päätös on jäsenvaltioiden veroviranomaisia sitova. Viranomaisilla on toimikunnan päätöksestä lukien puoli vuotta aikaa tehdä asiaan omat tarvittavat päätöksensä. Käytännössä jäsenvaltioiden viranomaiset pyrkivät

<sup>141</sup> Karjalainen – Raunio 2007, s. 42 ja Helminen 2008, s. 221.

<sup>142</sup> Karjalainen – Raunio 2007, s. 42–43. Lainvoimainen kansallisen lainkäyttöelimen päätös voi kuitenkin sitoa valtion kannan jo annettuun ratkaisuun sen saavuttaman oikeusvoiman vuoksi (*res judicata*), jolloin tämän maan osalta kyseessä ei ole aito neuvottelutilanne. Ks. liite jäsenmaiden vastauksista Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention COM(2009) 14.9.2009, Annex VIII.

pääsemään asioissa ratkaisuun kahden vuoden määräajassa ja välttyvät näin toimikunnan nimeämiseltä ja arbitraatiomenettelyltä.<sup>143</sup>

Arbitraatiosopimuksen mukainen menettely vastaa hyvin pitkälle OECD:n malliverosopimuksen 25 artiklaa (MAP-menettely), mutta sisältää takeen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä määräykset määräajoista, jotka MAP-menettelyssä ovat ainoastaan suositusten taseisia. Ennen kaksinkertaisen verotuksen poistamista koskevien neuvotteluiden aloittamista verovelvollisen on tehtävä valinta, aloittaako se menettelyn pelkästään verosopimuksen 25 artiklan vai myös arbitraatiosopimuksen perusteella.<sup>144</sup>

### 3.3 KATSAUS OECD:N SIIRTOHINNOITTELUOHJEESEEN JA RAPORTTEIHIN

Kuten edellä on jo käynyt ilmi, on OECD:n julkaisemalla siirtohinnoitteluohjeella siirtohinnoittelun osapuolille erittäin suuri merkitys. Ohje kuitenkin eroaa perinteisistä vero-oikeuden oikeuslähteistä monelta osin ja suhteellisen rajoitetun soveltajajoukkonsa vuoksi se on jäänyt myös suurimmalle osalle verolainsäädännön kanssa toimivista henkilöistä hyvinkin vieraaksi. Tämän vuoksi katson perustelluksi luoda lyhyen katsauksen ohjeen sisältöön ja siihen liittyviin, enemmän tai vähemmän itsenäisiin raportteihin.

OECD julkaisi ensimmäisen siirtohinnoittelua käsittelevän raporttinsa vuonna 1979 (Transfer Pricing and Multinational Enterprises), joka toimi pohjana vuonna 1995 julkaistulle ensimmäiselle varsinaiselle siirtohinnoitteluohjeelle (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Organizations and Tax Administrations)<sup>145</sup>. Tämä kansainväliseksi standardiksi muodostunut ohje on toiminut perustana lukuisten valtioiden siirtohinnoittelua koskevalle lainsäädännölle ja sen tulkinnalle<sup>146</sup>. Alkuperäisestä siirtohinnoitteluohjeesta on julkaistu päivitetty versio vuonna 2010, johon on muutettu lukuja I–III ja lisätty kokonaan uusi konsernin sisäisiä uudelleen järjestelyjä koskeva IX – luku<sup>147</sup>. Ajantasainen, ja samalla tässä tutkimuksessa käsitelty versio, on näin ollen OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 18 August 2010.

<sup>143</sup> Karjalainen – Raunio 2007, s. 42–43.

<sup>144</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 58–59.

<sup>145</sup> Karjalainen – Raunio 2007, s. 38.

<sup>146</sup> HE 107/2006 vp. s. 3, Karjalainen – Raunio 2007, s. 38 ja Jaakkola et. al. 2012, s. 46.

<sup>147</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 46.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeistus on 371 sivuinen ja ainoastaan englanniksi ilmestynyt teos, joka jakaantuu yhdeksään lukuun. Ohje ei sisällä säädöksiä, pykäläiä tai momentteja, vaan aukikirjoitettuja kuvauksia erilaisista toimintatavoista ja niihin liittyvistä edellytyksistä erilaisissa tilanteissa. Luku I esittelee markkinaehtoperiaatteen, sekä sen soveltamiseen liittyviä yleisiä sääntöjä ja menettelytapoja käytännön tilanteissa. Luvussa esitelty markkinaehtoperiaate vastaa OECD:n malliverosopimuksen 9 artiklan ensimmäisessä luvussa rakennettua periaatetta ja muodostaa näin siirtohinnoittelun kansainvälisen peruseriaatteen<sup>148</sup>.

Luku II käsittelee siirtohinnoittelumenetelmiä, jotka jakaantuvat perinteisiin liiketoimimenetelmiin (kolme kappaletta) ja liiketoimivoittomenetelmiin (kaksi kappaletta), joita suositellaan käytettäväksi vain, kun perinteiset menetelmät eivät sovellu kyseessä olevaan tilanteeseen. Siirtohinnoittelua koskevassa hallituksen esityksessä Suomessa hyväksyttävät siirtohinnoittelumenetelmät rajataan näihin viiteen ja myös perinteisten menetelmien etusija vahvistetaan.<sup>149</sup> Sen enempää OECD, Suomen lainsäätäjä kuin verohallintokaan eivät kuitenkaan ota ennalta kantaa siihen, mikä menetelmästä on kulloinkin paras<sup>150</sup>, mikä ei kuitenkaan ole estänyt verohallintoa vaihtamasta yrityksen soveltamaa menetelmää tarkastuksissaan. Luvussa III annetaan ohjeita sekä esimerkki vertailuanalyysin suorittamisesta, jonka tavoitteena on auttaa selvittämään ja toisaalta osoittamaan markkinaehtoisen hinnoittelun taso etuyhteisyriyten välisille liiketoimille. Siirtohinnoittelua koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että vertailukelpoisuutta on arvioitava juuri OECD:n siirtohinnoitteluohjeen viiden tekijän mukaisesti<sup>151</sup>. IV luku sisältää ohjeita hallinnollisista menettelytavoista liittyen siirtohinnoittelukysymyksiin, kuten keskinäisestä sopimusmenettelystä (MAP), eri valtioissa samanaikaisesti suoritettavien verotarkastusten menettelykysymyksistä sekä enakkohinnoittelusopimuksista (APA)<sup>152</sup>.

<sup>148</sup> HE 107/2006 vp., s. 3. Markkinaehtoperiaatteen määritelmä löytyy tämän tutkimuksen luvuista 1.1.2. sekä 3.1.1.

<sup>149</sup> Jaakkola et.al. 2012, s. 48 ja HE 107/2006 vp., s. 18. Perinteisiä liiketoimimenetelmiä ovat comparable uncontrolled price (CUP), resale price method (RPM) sekä cost plus method ja liiketoimivoittomenetelmiä puolestaan transactional net margin method (TNMM) sekä profit split method.

<sup>150</sup> Tästä myös esim. Terra & Wattel 2008, s. 570.

<sup>151</sup> HE 107/2006 vp., s. 16.

<sup>152</sup> OECD on julkaissut myös malliverosopimuksen 25 artiklan mukaista keskinäistä sopimusmenettelyä koskevan ns. MEMAP –ohjeen (Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) 07 February 2007.

Ohjeistuksen luku V käsittää yleisiä siirtohinnoittelun dokumentointia käsitteleviä ohjeita, joiden tarkoituksena on auttaa sekä eri maiden verohallintoja sääntöjen ja menettelytapojen kehittämisessä että verovelvollisia dokumentoinnin laatimisessa. OECD valmistelee luvun päivitystä ja julkaisi tammikuussa 2014 keskustelujen pohjaksi tulevia muutoksia käsittelevän luonnoksen<sup>153</sup>. Luvussa VI luodaan katsanto aineettomaan omaisuuteen liittyviin siirtohinnoittelukysymyksiin, kuten patenttien, tavaramerkkien ja tietotaidon merkitykseen siirtohinnoittelussa. Myös tämän luvun osalta OECD on valmistelemassa päivitystä ja julkaisi tämän tiimoilta kesällä 2013 dokumentaatio-luonnosta jo yhden vaiheen pidemmällä olevan, kommentoidun luonnoksen<sup>154</sup>. Luvussa VII käsitellään konsernin sisäisiin palveluihin liittyviä kysymyksiä ja luvussa VIII konserniyhtiöiden välisiä kustannustenjakojärjestelmiä. OECD:n aineettomia oikeuksia käsittelevä keskusteluluonnos sisältää uudistuksia myös lukuun VIII. Luku IX käsittelee jo edellä mainitusti konsernin sisäisiä uudelleen järjestelyjä.

Kokonaisuutena ottaen siirtohinnoitteluohje ja siihen liittyvät raportit sekä ohjeet muodostavat kattavan katsauksen siirtohinnoittelun kannalta keskeisimpiin aihealueisiin. OECD:n materiaalin määrä on myös jatkuvassa kasvussa, eikä pelkästään siirtohinnoitteluohjeen mainitseminen tee useinkaan oikeutta koko ohjaavan materiaalin määrälle. Esimerkiksi verohallinto soveltaa ratkaisutoiminnassaan laajasti OECD:n tuottamaa materiaalia, pelkästään siirtohinnoitteluohjeeseen rajautumatta<sup>155</sup>.

### 3.4 SUOMEN KANSALLISET SIIRTOHINNOITTELUN OIKEUSLÄHTEET

#### 3.4.1 Kansalliset laintasoiset siirtohinnoittelusäädökset

Nykyistä siirtohinnoittelusääntelyä edeltävää aikaa on avattu siirtohinnoittelusäädöksiä koskevassa hallituksen esityksessä 107/2006 vp, jonka mukaan aiempi siirtohinnoittelusääntely muodostui verotusmenettelylain kansainvälistä voitonsiirtoa koskevasta 31 §:stä sekä tonnistoverolain (476/2002) 16 §:stä, joissa molemmissa markkinaehtoperiaate oli ilmaistu. Mikäli verovelvollinen poikkesi näissä pykälissä ilmaistusta markkinaehtoperiaatteesta, oli veroviranomaisen mahdollista verottaa yrityksen osakasta rajoitetusti

<sup>153</sup> Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting 30 January 2014.

<sup>154</sup> Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles 30 July 2013.

<sup>155</sup> Ks. esim. Laaksonen 2013, s. 61.

verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978, lähdeverolaki), 3 §:n 2 momentissa mainitun peitellyn voitonsiirron mukaisesti. Laintasoista sääntelyä löytyi myös jo edellä esitellyistä, OECD:n malliverosopimusten mukaan laadituista Suomen solmimista verosopimuksista, sekä arbitraatiosopimuksesta. Siirtohinnoittelun dokumentoinnista ei sen sijaan ollut säännöksiä.<sup>156</sup> Suurimmat muutokset suhteessa vanhaan sääntelyyn olivat näin ollen siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn keskittäminen verotusmenettelylakiin, siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat kokonaan uudet lainkohdat 14 §:ssä sekä yleisesti veronkorotuksia koskevaan 32 §:ään tehty lisäys dokumentaatiovelvollisuuden laiminlyönnistä aiheutuvasta veronkorotuksesta. Huomionarvoinen on myös hallituksen esitykseen kirjattu maininta, jonka mukaan tarkoituksena oli, että verohallinto antaisi uusien säännösten tultua voimaan ohjeistuksen niiden yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi<sup>157</sup>. Kapeahkon lain tasoisen sääntelyn tueksi on ollut siis alusta lähtien tarkoituksena antaa kattava viranomaisohje.

Kuten tutkimuksen johdannosta kävi jo ilmi, rakentuu nykyinen kansallinen siirtohinnoittelusääntelyimme verotusmenettelylain kolmen pykälän, eli 14 a-c §:n sekä 31 §:n ja 32 §:n ympärille. Näiden lisäksi verotusmenettelylain seurannaismuutosta koskevaa 75 §:ää on sovellettu veroviranomaisen tekemän siirtohinnoitteluoikaisun vastaoikaisun oikeudellisena perustana (mikäli verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla edellyttää vastaoikaisun tekeminen kuitenkin verovelvollisen erillistä hakemusta) ja 89 §:ää keskinäistä sopimusmenettelyä (kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen) ohjaavana pykälänä<sup>158</sup>. Viimeksi mainituilla kahdella pykälällä ei kuitenkaan ole merkitystä varsinaista siirtohinnoittelua ohjaavina pykälinä.

Siirtohinnoittelua sääntelevistä pykälistä 14 a § sisältää määräykset siirtohinnoitteludokumentaatioselvollisuudesta ja laatimisvelvollisten piiristä.

#### 14 a § (1.12.2006/1041) Siirtohinnoitteludokumentointi

Verovelvollisen on laadittava kirjallinen selvitys verovuoden aikana 31 §:ssä tarkoitettussa etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, joissa liiketoimen toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaalaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista (siirtohinnoitteludokumentointi).

<sup>156</sup> HE 107/2006 vp., s. 3.

<sup>157</sup> HE 107/2006 vp., s. 11.

<sup>158</sup> Karjalainen – Raunio 2007, s. 34–35 ja Jaakkola et. al. 2012, s. 38–39.

Pieniltä ja keskisuurilta yrityksiltä ei edellytetä siirtohinnoitteludokumentointia. Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä:

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja
- 3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit.

Siirtohinnoittelun hallituksen esityksen mukaan dokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa toisistaan riippuvaisten yritysten välisten liiketoimien markkinaehtoisuus ja antaa näin verovelvolliselle suojaa veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluvoimaisuuksia vastaan sekä vähentää liiketoimiin kohdistuvaa kaksinkertaisen verotuksen riskiä. Toisaalta dokumentoinnin tarkoituksena on lisätä veroviranomaisten mahdollisuuksia tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta.<sup>159</sup> Lähtökohtaisesti dokumentaatio on laadittava verovuoden aikana tehdyistä etuyhteysliiketoimista, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen, sekä ulkomaisen yrityksen ja sen Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä toimista.

Lähtökohtaisesti siksi, että dokumentaatiovelvollisuus ei kuitenkaan koske kokonsa puolesta pieniksi tai keskisuuriksi katsottavia riippumattomia yrityksiä, vaikka liiketoimet muutoin olisivatkin dokumentaation piirissä. Pk- yritykseksi luetaan yritys, jonka palveluksessa on enintään 250 henkilöä tai jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa ja joka täyttää komission suosituksessa 2003/361/EY (Komission suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä) annetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat tunnusmerkit. Mikäli edellä luetelluista raja-arvoista työntekijöiden määrä tai sekä liikevaihto että taseen loppusumma ylittävät raja-arvot kahtena tilikautena peräkkäin, on jälkimmäiseltä tilikaudelta laadittava dokumentaatio. Verovelvollisten kannalta vaikeasti ymmärrettäväksi ovat muodostuneet myös riippumattomuutta kuvaavat omistus- ja sidosyhteysmääritelmät, joiden vuoksi esimerkiksi itsessään pk-yrityksen määritelmän täyttävä suomalainen yritys on velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentaation,

---

<sup>159</sup> HE 107/2006 vp. s. 12–13.

mikäli sen osakekannan omistaa ulkomainen pk-yrityksen määritelmän ylittävä yritys<sup>160</sup>.

Itse dokumentaation sisällöstä säädetään 14 b §:ssä, jonka mukaan dokumentaation tulee sisältää seuraavat tiedot.<sup>161</sup>

14 b § (1.12.2006/1041) Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Edellä 1 momentin 4–6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

Sinänsä säädös on luettelomaisuudessaan näennäisesti tyhjentävä. Termit ”kuvaus” ja ”arviointi” kuitenkin nostavat esiin kysymyksen siitä, toteuttaako nykyinen sanamuoto sille asetetut vaatimukset sääntelyn täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta ja onko viranomaisen harkinta tämän johdosta sidottua harkintaa. Pykälää koskevassa hallituksen esityksessä on avattu kyseisiä vaatimuksia tarkemmin ja myös verohallinto on antanut dokumentoinnin vaatimuksia käsittelevän muistion (Siirtohinnoittelun dokumentointi, muistion dnro 1471/37/2007).

Legaliteettiperiaatteen kannalta on kuitenkin ongelmallista, että ensin mainittu on vain heikosti velvoittava oikeuslähde ja jälkimmäinen periaatteessa vailla oikeudellista sitovuutta, koska ohje ei käytännössä silloisesta ajankohtaisuudestaan johtuen voinut vielä sisältää oikeuskäytäntöä peilaavaa *vakiintunutta verotuskäytäntöä*<sup>162</sup>. Oman lisänsä tarkasteluun tuovat myös pykälän yksityiskohtaisissa perusteluissa voimakkaasti esiin tuo-

<sup>160</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 32 – 34. Aiheesta laajemmin, ks. tutkimuksen s. 73–74.

<sup>161</sup> OECD valmistelee Siirtohinnoitteluohjeen dokumentaatiota käsittelevän 5. luvun kokonaispäivitystä, jonka on tarkoitus korvata aiempi ohjeistus vielä tämän vuoden puolella. Asetelma on jälleen kiinnostava suhteessa kansalliseen lainsäädäntöön, koska uuden ohjeistuksen sisältämä vaatimus dokumentaatiosta on aiempaa yksityiskohtaisempi. Luonnos uudesta ohjeistuksesta (Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting 30 January 2014) on luettavissa OECD:n internet-sivuilla.

<sup>162</sup> Ks. tutkimuksen s. 29.

dut OECD:n siirtohinnoitteluohjeet. Vaikka esityksen yleisperusteluissa siirtohinnoitteluohjeet ja niiden asema tuodaan esille, on mielenkiintoista, että kyseiset ohjeet on mainittu ainoastaan 14 b §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa. Seuraavassa lainauksia esityksestä, kursivointi VT<sup>163</sup>.

”Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden määrittämisen kannalta *olennainen tieto riippuu OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti* tapauksen tosiasioista ja olosuhteista. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan ei ole mahdollista määrittellä tietojen laajuutta ja lajia yleisellä tavalla, mutta eräät piirteet ovat kuitenkin yhteisiä kaikille siirtohinnoittelututkimuksille.”

”*Toimintoarvioinnin tarkoituksena on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti arvioida* etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa ja riippumattomien yritysten vertailukelpoisissa liiketoimissa suorittamia toimintoja ottaen huomioon käytetty omaisuus ja otetut riskit.”

”Vertailukelpoisuus arvioidaan *OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävän viiden tekijän mukaisesti.*”

”*OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisesti* perinteiset liiketoimimenetelmät on asetettava etusijalle muihin menetelmiin verrattuna.”

”Vertailukohteita on myös tällöin tarkasteltava OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden vertailukelpoisuutta määrittävien viiden tekijän perusteella.”

Edellä esitetyt lainaukset huomioon ottaen ei liene epäselvää, etteikö dokumentaatiossa ole tarkoitus noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkemyksiä ja määritelmiä, vaikkei sitä laintasolla olekaan tuotu esille. Huomionarvoista on myös kahden viimeisen lainauksen ehdottomalta vaikuttava muotoilu, joka selvästi omaa regulatiivisen normin muotoja ja on näin liitettävissä johdannossa esiintuotuun keskusteluun perusteluilla sääntämisestä<sup>164</sup>. Siirtohinnoitteluohjeiden merkittäväksi muodostuvalla asemalla on kiinnostavia yhteyksiä myös tutkimuksen luvussa 2.2.3. esiteltujen kansainvälisten sopimusten hyväksymiseen.<sup>165</sup>

<sup>163</sup> HE 107/2006 vp. s. 14–18.

<sup>164</sup> Ks. esim. Aarnio 1982, s. 75–76.

<sup>165</sup> Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä OECD:n ohjeiden asema on kuitenkin muotoiltu seuraavasti: ”Ehdotukset verovelvollisilta vaadittavien tietojen laajuudesta ja lajista perustuvat puolestaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattuihin, kaikkiin siirtohinnoittelututkimuksiin soveltuviin yhteisiin piirteisiin.” VaVM 22/2006 vp., s. 6. Mäenpään mukaan mikäli eduskunnan valiokunta on esittänyt jotain säännöstä koskevan kannanoton, on se asetettava hallituksen esityksen perustelujen edelle. Ks. Mäenpää 2000, s. 186.



14 c § sisältää määräykset siirtohinnoitteludokumentaation esittämisestä ja täydentämisestä määräaikoineen.

14 c § (1.12.2006/1041) Siirtohinnoitteludokumentoinnin esittäminen ja täydentäminen Verovelvollisen on esitettävä siirtohinnoitteludokumentointi 60 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Verovuoden siirtohinnoitteludokumentointi on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta.

Siirtohinnoitteludokumentointia täydentävät lisäselvitykset, kuten tieto vertailukohteista, on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta.

Veroviranomainen voi pyynnöstä pidentää 1 ja 2 momentissa tarkoitettuja määräaikoja. Päätökseen ei saa hakea muutosta.

Verotusmenettelylain 31 § koskee siirtohinnoitteluoikaisua ja sisältää myös etuyhteysyrityksen määritelmän. Veroviranomaisen suorittama siirtohinnoitteluoikaisu on mahdollinen, mikäli yritys on siirtohinnoittelussaan poikennut markkinaehtoperiaatteesta:

31 § (1.12.2006/1041) Siirtohinnoitteluoikaisu

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella.

Mitä 1 momentissa säädetään, noudatetaan myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimitissa.

Mikäli veroviranomaisen mielestä markkinaehtoperiaatteesta on etuyhteystilanteessa tehdyn liiketoimen osalta poikettu, voi veroviranomainen pykälän mukaan toimittaa verotuksen niin kuin markkinaehtoperiaatetta olisi noudatettu<sup>166</sup>. Koska siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden todentaminen perustuu aina kunkin tapauksen tosiseikkoihin ja olosuhteisiin, nousevat siirtohinnoittelun dokumentointi ja muu asiassa annettava selvitys aivan keskeiseen asemaan.

Yleinen tosiseikkojen selvitysvelvollisuus verotusta koskevassa tilanteessa jakaantuu verotusmenettelylain 26 § 4 momentin mukaan niin, että pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Verotusmenettelylain 11 §:n mukaan verovelvollisen on kehotuksesta annettava veroilmoituksen lisäksi ne täydentävät tiedot, selvitykset ja tositteet, jotka saattavat olla tarpeen hänen verotuksessaan. Näiden kahden lain kohdan nojalla verovelvollisen velvollisuus esittää selvitystä muodostuu laajaksi. Valtion viranomaisia koskevan yleislain, hallintolain, 31 §:n mukaan viranomaisen on kuitenkin huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset<sup>167</sup>. Yleissäännöksessä asetetun velvoitteen vuoksi verotusmenettelylaissa muotoiltu laaja selvitysvelvollisuus ei näin ollen kuitenkaan tarkoita varsinaista käännettyä todistustaakkaa, joka teoriassa vaatii aina varsinaisen erikoissäännöksen (kuten verotuksen osalta esimerkiksi veronkiertoa koskeva VML 28 §).

Käytännön soveltamistoiminnassa on kuitenkin esitetty mielipiteitä, joiden mukaan tämän asetelman kunnioittaminen olisi viimeaikoina vähentynyt ja siirtohinnoitteluun liittyvissä verotarkastuksissa todistustaakka olisi käännetty monesti vain verotarkastajan omiin mielipiteisiin liittyvin vähäisin perusteluin, ilman varsinaista perusteluja tukevaa analyysiä.<sup>168</sup> Siirtohinnoittelu-oikaisuun liittyvän todistustaakan jakautuminen ilmentää monilta osin siirtohinnoittelun sääntelystä yleisemminkin käytävää keskustelua, varsinkin kun molemmissa kysymys on pohjimmiltaan oikeusturvasta ja edelleen siitä, mil-

<sup>166</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 37: Verovelvollisten tilanteiden yhdenmukaisen käsittelyn kannalta olisi loogista, että mikäli markkinaehtoperiaatteesta olisi poikettu ja verotettava tulo (Suomessa) olisi tämän johdosta muodostunut suuremmaksi tai tappio pienemmäksi kuin markkinaehtoisessa tilanteessa, suoritettaisiin tulonoikaisua alaspäin. Tämä ei kuitenkaan ole 31 §:n mukaisen sanamuodon mukaisesti mahdollista.

<sup>167</sup> Hallintolakia koskevassa hallituksen esityksessä todetaan suhteellisuusperiaatteen liittyen, että hallinnon ”toimen on oltava tarpeellinen ja välttämätön asetetun tavoitteen saavuttamiseksi. Asianosaistelta ei esimerkiksi voida vaatia enempää selvitystä kuin on tarpeen asian ratkaisemiseksi. Milloin lisäselvityksen hankkiminen viran puolesta on välttämätöntä, sen tulisi tapahtua asianosaisten ja viranomaisen kannalta vähiten vaivaa ja kustannuksia tuottavalla tavalla.” HE 72/2002 vp., s. 55.

<sup>168</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 375.

laista näyttöä markkinaehtoisuuden toteaminen osakseen vaatii, kuka siitä on velvoitettu päättämään ja kuka taas toimittamaan.

Verotusmenettelylain yleinen veronkorotuksia sääntelevä pykälä on 32 §, jonka 4 momentiksi on lisätty siirtohinnoittelua koskevan selvityksen laiminlyöntiperuste.

#### 32 § (26.10.2001/907) Veronkorotus

Jos veroilmoituksessa tai muussa verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen taikka jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus. (24.6.2004/565)

Jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehoituksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisäystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisäyistä varoista. Lisättynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempanä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieteen tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina. (22.12.2005/1079)

Jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitettussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus. (1.12.2006/1041)

Veronkorotus määrätään tuloverolaissa säädettyjen verosta tehtävien vähennysten ja alijäämähyvityksen vähentämisen jälkeen.

Jos veronkorotuksen yhteydessä ei maksuunpanna veroa, tilitetään veronkorotus valtiolle.

Siirtohinnoittelun mainitseminen pykälän 4 momentissa ei kuitenkaan tarkoita muiden pykälän momenttien rajautumista pois siirtohinnoittelun osalta, kuten prejudikaatteja

käsittelyvästä tutkimuksen osasta käy ilmi. Käytännössä veronkorotus määrätään siirtohinnoitteluasioissa yleisimmin pykälän 3 momentin mukaisena, jolloin veronkorotuksen määrä lisäystä tulosta on asetunut yleensä 5 – 10 prosentin välille (momentin mahdollistama enimmäismäärä 30 %)<sup>169</sup>.

Verotusmenettelylain ulkopuolisista säädöksistä on lopuksi nostettava esille vuoden 2014 alusta voimaan astunut elinkeinoverolain 18 a §, jolla rajoitetaan ainoastaan etuyhteysvelkojen korkomenojen vähennyskelpoisuutta. Säännöksen mukaan korkomenot ovat vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ovat korkotulojen suuruiset. Myös nettokorkomenot ovat vähennyskelpoisia, jos ne ovat verovuonna enintään 500.000 euroa. Nettokorkomenojen ylittäessä verovuonna 500.000 euron rajan, nettokorkomenot eivät ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin ne ylittävät 25 % oikaistusta elinkeinoverolain mukaan lasketusta tuloksesta ja 25 %:n rajan ylittävien nettokorkomenojen määrä on enintään yhtä suuri kuin etuyhteysvelkojen nettokorkomenot. Säännöksen 3 momentin mukaan säännöstä ei sovelleta, jos verovelvollisen oman pääoman suhde vahvistetun tilinpäätöksen mukaiseen taseen loppusummaan on korkeampi tai yhtä suuri kuin vahvistetun konsernitaseen vastaava suhdeluku verovuoden lopussa. Kyseinen säännös ei kuitenkaan ota kantaa lainan osapuolten väliseen pääomarakenteeseen 3 momentin suurempi/pienempi –asetelmaa lukuunottamatta, eli ei näin ole varsinainen ”alikapitalisointisäännös”, jonka puutteeseen esimerkiksi Haapaniemi ja Äimä ovat artikkeleissaan viittaneet<sup>170</sup>.

### 3.4.2 Verohallinnon tuottama ohjeistus

Kuten edellä kävi jo ilmi, oli siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn esitöihin kuuluvaan hallituksen esitykseen kirjattu maininta siitä, että verohallinto antaisi uusien säännösten tultua voimaan ohjeistuksen säännösten yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi. Tämä 43 sivuinen muistio annettiin 19.10.2007 (Siirtohinnoittelun dokumentointi, muistion dnro 1471/37/2007) jo kumotun verohallintolain (1557/95) 2.2 § nojalla. Muistion mukaan tarkoituksena on antaa verovelvollisille ohjausta dokumentointivollisten määritelmästä ja dokumentoinnin sisältövaatimuksista ja pyrkiä näin vastaa-

<sup>169</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 38.

<sup>170</sup> Haapaniemi 2013, s. 35–36 ja Äimä 2011, s. 1542–1546.

maan muun muassa kysymyksiin, kenen on laadittava dokumentointi, mistä liiketoimista dokumentointia edellytetään ja minkälainen dokumentointi on riittävä. Muistio esittelee myös dokumentoinnin tutkimista verotuksessa, jolloin tarkoituksena on ollut antaa ohjausta dokumentoinnin esittämisestä ja dokumentoinnin täydentämisestä sekä dokumentoinnin laiminlyönneistä aiheutuvista veronkorotusseuraamuksista. Edelleen johdannon mukaan muistiossa ei käsitellä yksityiskohtaisesti verotusmenettelylain 31 §:n siirtohinnoitteluoikaisua, eikä sen taustalla olevaa markkinaehtoperiaatetta, vaan ainoastaan selvennetään dokumentoitavaa sisältöä verohallinnon mielestä tarvittavilta osin.

Huomionarvoista on, että johdannossa selvästi todetaan, että ”Markkinaehtoperiaatetta tulkitaan siirtohinnoittelutilanteissa OECD:n ohjeista ilmenevien periaatteiden mukaisesti”. Muistiossa on myös paikoin selostettu OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitettyjä näkemyksiä dokumentoinnin sisältövaatimusten selventämiseksi.<sup>171</sup> On kuitenkin muistettava, ettei verohallinnon julkaisema 43 sivuinen muistio ole millään tavalla lähes 400 sivuisen OECD:n siirtohinnoitteluohjeen käännös. Tämän lisäksi on huomioitava, että verohallinnon muistio pohjautuu vuodelta 1995 olevaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen, josta on kuitenkin annettu uudistettu ja laajennettu painos vuonna 2010. Sekä OECD että verohallinto ovat kuitenkin todenneet, että vuoden 2010 OECD:n siirtohinnoitteluohjetta tullaan soveltamaan myös ennen vuotta 2010 tehtyihin konsernin sisäisiin liiketoimiin, koska ohjeiden taustalla vaikuttava markkinaehtoperiaate on pysynyt samana ja päivityksessä on hyvin pitkälle ollut kyse olemassa olevien käytäntöjen kirjaamisesta ohjeisiin<sup>172</sup>. Lähtökohtaisesti menettelyllä näyttäisi olevan kiinnostava yhteys kansainväliseen *nulla poena sine lege, nullum crimen sine lege poenali* (ei rikosta ilman lakia) periaatteeseen, joka on kirjattu esimerkiksi Euroopan ihmisoikeussopimuksen 7 artiklaan, Suomen perustuslain 8 §:ään sekä edelleen Suomen rikoslain (39/1889/) ajallista soveltuvuutta koskevaan 2 § 4 momenttiin (ajantasainen säädös 515/2003). Tähän palataan kuitenkin vielä tarkemmin tutkimuksen luvussa 4.2.2.

<sup>171</sup> Siirtohinnoittelun dokumentointi Dnro 1471/37/2007 19.10.2007, s. 3–4.

<sup>172</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 46.

### 3.4.3 Siirtohinnoittelua koskevat merkittävimmät kansalliset oikeustapaukset

Vuonna 2006 siirtohinnoittelun hallituksen esityksessä todettiin, että siirtohinnoittelua koskevaa oikeuskäytäntöä oli kertynyt kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevan säännöksen 40 vuoden soveltamisajalta suhteellisen vähän. Käsitellyt tapaukset olivat useimmiten liittyneet näyttökysymyksiin, eikä niiden perusteella pystytty esityksen mukaan tekemään laajakantoisia yleisiä johtopäätöksiä.<sup>173</sup> Edellä tutkimuksen luvussa 2.1 käsiteltiin yleisellä tasolla prejudikaattien merkitystä vero-oikeudellisena oikeuslähteenä ja todettiin erityisesti Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen merkitys voimassa olevan vero-oikeuden tulkitsijana. Tutkimuksen tässä luvussa on tarkoitus esitellä merkittävimmät kansallisen tuomioistuinjärjestelmän tuottamat ratkaisut niin, että pääpaino on tutkimuskysymysten kannalta relevanteilla ja oikeuskäytännön esiin nostamalla kysymyksenasetteluilla. Tarkoituksena ei siis ole antaa kattavaa kuvaa ratkaisujen sisällöstä, ellei sillä ole vaikutusta tämän tutkimuksen tutkimuskysymyksille.

*Vuosikirjapäätös KHO:2009:70 (Siirtohinnoittelu ja VML:n veronkiertopykälät).* Tapauksessa oli kyse keskusverolautakunnan antamasta ennakkoratkaisusta koskien konsernin sisäistä osakkeiden luovutusta. KHO:n ratkaisun mukaan luovutettuja osakkeita voitiin hakemuksen olosuhteissa pitää elinkeinoverolain 6 b §:ssä tarkoitetulla tavalla verovapaasti luovutettavina osakkeina, jonka vuoksi luovuttavan yhtiön verotettava tulo ei jäänyt pienemmäksi tai tappio muodostunut suuremmaksi kuin se olisi muodostunut käypää hintaa käytettäessä. Tämän johdosta VML:n 31 § pykälä ei tullut sovellettavaksi asiassa.

Ratkaisussa merkittävintä oli kuitenkin KHO:n kanta, jonka mukaan kaikki verotusmenettelylain veronkiertoa tai välttämistä koskevat säännökset (28 § Veron kiertäminen, 29 § Peitelty osinko ja 31 § Siirtohinnoitteluoikaisu) voivat tulla sovellettavaksi myös siirtohinnoittelua koskevissa asioissa, eikä vain pelkästään siirtohinnoitteluoikaisua nimenomaisesti koskeva 31 §<sup>174</sup>. Siirtohinnoittelua koskevassa argumentoinnissa on siis muistettava huomioida koko kansallinen verolainsäädäntö, eikä nojautua vain siirtohinnoittelua nimenomaisesti koskeviin pykäliin.

*Helsingin HAO 29.5.2013 13/0844/4 (Liiketoimen oikeudellisen muodon sivuuttaminen).* Konserniverokeskus oli poikennut yhtiön veroilmoituksesta ja lisännyt yhtiön tuloon emoyhtiölle maksetut hybridilainan korot, koska se piti lainaa markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ”tosiasialliselta luonteeltaan” oman pääomanehtoisena sijoituksena, jolle mak-

<sup>173</sup> HE 107/2006 vp., s. 5.

<sup>174</sup> Asiaan palataan vielä tutkimuksen luvussa 4.1.

settava korvaus ei ollut maksajalle verotuksessa vähennyskelpoinen. Helsingin hallinto-oikeus totesi, että VML 31 §:n tarkoituksena on mahdollistaa etupiiriyhteydessä tehdyn oikeustoimen hinnan oikaiseminen verotuksessa markkinaehtoiseksi ja että VML 28 §:n 1 momentissa puolestaan säädetään oikeustoimen oikeudellisen muodon sivuuttamismahdollisuudesta verotuksessa. Oikaisulautakunnan ja konserniverokeskuksen päätöksissä oli sovellettu 31 §:ää, mutta ei 28 §:ää. Hallinto-oikeuden mukaan oikeustoimen oikeudellisen muodon sivuuttamiseen siirtohintaoikaisuna ilman 28 §:n soveltamista on suhtauduttava varauksellisesti, kun otetaan huomioon kyseisen pykälän 1 momenttiin sisältyvä nimellinen säännös oikeudellisen muodon sivuuttamisesta ja erityisesti saman pykälän 2 momenttiin sisältyvät verovelvollisen oikeusturvaa tässä menettelyssä turvaavaksi tarkoitettut säännökset. Koska yhtiö oli selvittänyt lainan muotoa, tarkoitusta ja yhtiöiden taloudellista tilannetta, hallinto-oikeus katsoi, ettei lainan oikeudellisen muodon sivuuttaminen verotusta toimitettaessa siirtohintaoikaisuna ollut mahdollista ja palautti asian konserniverokeskukselle lainan markkinaehtoisuuden selvittämiseksi.

Edelliset kaksi ratkaisua osoittavat osaltaan, että verohallinnossa on epäselvyyttä kansallisen siirtohinnoittelusääntelyn sisällöstä ja sovellettavien oikeussääntöjen rajoitteista. Viimeksi esiteltyyn oikeustapaukseen keskitytään tarkemmin vielä tutkimuksen 4. luvussa.

*Vuosikirjapäätös KHO:2010:73 (Konsernin sisäisten lainojen markkinaehtoisuus ja erillisyhtiöperiaate).* Tapaus käsitteli konsernin sisäisten lainojen markkinaehtoisuutta, jossa kysymyksinä olivat osakaslainojen ja koko konsernin kolmansilta osapuolilta nostamien lainojen korkoprosenttien vaikutus suomalaisen A Oy:n korkoprosenttiin, määrittäessä A Oy:n konserninsisäisen lainan markkinaehtoisuutta. KHO totesi ratkaisussaan, että A Oy:tä on tarkasteltava OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan mukaisen erillisyhtiöperiaatteen mukaisesti, jolloin markkinaehtoisien korkoprosenttien määrittämiseen ei saa vaikuttaa konsernin muiden yhtiöiden lainarakenne.

Ratkaisullaan KHO siis vahvisti sekä OECD:n malliverosopimusten mukaan laadituissa verosopimuksissa, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa mainitun erillisyhtiöperiaatteen myös osaksi Suomen siirtohinnoittelusääntelyä. Verotusmenettelylain 14 a §:ssä kyllä määritellään ulkomaalaisen yrityksen ja tämän Suomessa sijaitsevan kiinteän toimipaikan väliset liiketoimet yhdeksi dokumentoitavaksi alueeksi, kuitenkin ilman varsinaista mainintaa erillisyhtiöperiaatteesta ja puhumattakaan sen sisällöstä<sup>175</sup>.

<sup>175</sup> Erillisyhtiöperiaatetta on kyseisen ratkaisun jälkeen sovellettu säännönmukaisesti verotuskäytännössä sekä alempien oikeusasteiden uusimmissa ratkaisuissa, joka osoittaa tämän prejudikaatin merkitystä suhteessa siirtohinnoittelusäädöksiin. Suomessa erillisyhtiöperiaatteesta on omaksuttu sen tiukka tulkinta. Ks. lisää esim. Tax View 1/2013, s. 8.

*Vuosikirjapäätös KHO:2013:36 (Toimintojen uudelleen sijoittaminen ja veronkorotukset).* Tapauksessa oli kyse suomalaisen emoyhtiön Virossa sijaitsevalta tytäryhtiöltään ostamien sopimusvalmistuspalvelujen siirtohinnoittelusta, joka ilmiönä vastaa kansainvälisen yrityksen sisällä tapahtuvaa toimintojen, varojen ja riskien uudelleensijoittamista rajan ylittävissä tilanteissa, jota on käsitelty myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeen luvussa 9.

- a) Ratkaisussaan KHO totesi, että ”OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sido OECD:n jäsenvaltioita. Ohjeisiin sisältyy kuitenkin suositus, että sekä kansalliset veroviranomaiset että kansainväliset konsernit nojautuisivat niihin. Esimerkiksi hallituksen esityksessä 107/2006 vp on todettu, että kyseisillä OECD:n ohjeilla on siirtohinnoittelun alalla pitkälti kansainvälisen standardin asema, ja ohjeita voidaan pitää markkinaehtoperiaatteen tärkeänä tulkintalähteenä.”
- b) OECD:n siirtohinnoitteluohjeen takautuvasta soveltamista KHO totesi seuraavaa: ”OECD:n siirtohinnoitteluohjeen ensimmäisessä luvussa on yleisellä tasolla käsitelty markkinaehtoperiaatteen soveltamiseen liittyviä kysymyksiä. Vuonna 2010 siirtohinnoitteluohjeisiin lisätty uusi 9 luku ei sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen 1 lukuun. -- Tähän nähden ei ole estettä sille, että asian arvioinnissa voidaan ottaa huomioon OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin vuonna 2010 lisätystä 9 luvusta ilmenevät periaatteet.”
- c) Tapauksessa Konserniverokeskus oli tehnyt yhtiön verovuosia 2004 ja 2005 koskevaan tuloon 4,1 miljoonan euron tulonlisäykset sillä perusteella, että siirtohinnoittelussa oli poikettu markkinaehtoperiaatteesta ja määrännyt lisäksi veronkorotuksia VML 32.3 §:n nojalla. 3 momentin soveltamisen edellytyksenä on, että verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen, tai ei ole lainkaan antanut ilmoitusta. KHO:n mukaan kyseisessä tapauksessa yhtiö oli kuitenkin antanut veroilmoituksensa ainoastaan olennaisesti vaillinaisina tai virheellisinä (VML 32.2 §), joka johti huomattavasti alhaisempaan korotuksen määrään.

Ratkaisun kannalta merkittävää oli ensinnäkin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden kansainvälisesti merkittävän aseman tunnustaminen, mutta toisaalta myös niiden velvoittamattomuuden toteaminen. Toiseksi KHO:n omaksuma kanta, jonka mukaan vuodelta 2010 olevan ohjeen soveltaminen takautuvasti sitä edeltäneeseen aikaan (vuosiin 2004 ja 2005) ei ole kiellettyä, mikäli tämä uudempi ohje ei sisällä *perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia* suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen luonnollisesti selkeytti tilannetta, mutta argumentaation tasolla jätti myöhempiä tilanteita varten verrattain runsaasti tulkinnanvaraa.<sup>176</sup> Kolmanneksi markkinaehtoperiaatteesta poikkeaminen näyttäi-

<sup>176</sup> Takautuvasta sääntelystä laajemmin ks. tutkimuksen s. 69–71.



si aiheuttavan samalla myös olennaisen virheen veroilmoituksessa, kun tulo tämän vuoksi on ilmoitettu liian pienenä tai meno liian suurena.

*Vuosikirjapäätös KHO:2013:93 (OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin asema).* Työsuhdeoptioiden veronalaisuutta yleisen verovelvollisuuden ja rajoitetun verovelvollisuuden näkökulmasta punninnut Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu otti sinänsä siirtohinnoitteluun kuulumattomassa asiassa kantaa myös OECD:n malliverosopimuksen kommentaarin oikeuslähdeopilliseen asemaan. KHO:n tuomiota edeltäneessä Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa hallinto-oikeus oli todennut, ettei OECD:n suosituksilla ei ole asiassa ratkaisevaa merkitystä, koska kyse on suosituksista eikä sitovasta oikeuslähteestä. Kommentaari saattaisi HAO:n mukaan saada ”erityistä merkitystä” verosopimusten soveltamistilanteissa, jos eri verosopimusvaltioiden toisistaan poikkeavat verosopimustulkinnat uhkaisivat johtaa kansainväliseen kaksinkertaiseen verotukseen, mikä ei kuitenkaan nyt ollut tilanteena. KHO tyytyi toteamaan, että ”Kun nyt esillä olevassa asiassa on kyse myös siitä, miten asiaa on arvioitava Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan, asiaa ei voida suoraan ratkaista verosopimuksia koskevan tulkinta-aineiston avulla. Verosopimusten merkitys asiassa on myös osaltaan riippuvainen siitä, miten asiaa arvioidaan sisäisen oikeuden kannalta.”

Korkein hallinto-oikeus näin ollen totesi oikeuslähdeopillisen hierarkian, jossa verosopimusten määräykset on ensisijassa yhteensovitettava kansallisen lainsäädännön kanssa ja vasta tämän jälkeen jäljellä olevia tulkintatilanteita on mahdollista katsoa OECD:n kommentaarin valossa. KHO:n näkemyksen mukaan OECD:n malliverosopimuksen kommentaari on siis ”tulkinta-aineistoa”, joka on hyödynnettävissä vasta säädännäisten lähteiden käytön jälkeen ilmenevissä tulkintatilanteissa. Kuten seuraavasta tapauksesta voidaan huomata, tuomioistuimen kannassa on kuitenkin havaittavissa aina erilainen ote, kun se käsittelee OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asemaa.

*Vuosikirjapäätös KHO:2014:33 (Käyvän arvon määrittäminen ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden asema).* Verovelvollinen oli soveltanut kassavirtalaskelmaa määrittäessään noteeraamattoman yhtiön osakkeiden markkinahintaa. Ratkaisussaan KHO totesi, että vaikka kassavirtalaskelma sinänsä on hyväksyttävä tapa määrittää osakkeiden markkinahinta, eivät laskelmat olleet riittävän luotettava selvitys hinnasta, jota riippumattomien osapuolten välillä olisi käytetty. Tutkimuksen kannalta merkittävintä oli kuitenkin KHO:n toistama kanta, jonka mukaan VML 31 §:ssä ”edellytetyn markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa OECD:n laatimia siirtohinnoitteluohjeita voidaan pitää tärkeänä tulkintalähteenä.” KHO myös totesi, että verovelvollisen laiminlyönnin olennaisuutta arvioitaessa tulisi kiinnittää huomiota erityisesti siihen onko verovelvollinen osoittanut pyrkineensä riittävän huolellisesti hinnoittelemaan etuhyteyssuhteissa tekemänsä liiketoimet markkinaehtoisesti. Mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan, että hän on vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin pyrkinyt hinnoittelussaan markkinaehtoisuuteen, ei KHO:n mukaan pääsääntöisesti kyse ole ainakaan 32 §:n 3 momentissa tarkoitetusta törkeästä huolimattomuudesta.

Kyseisessä tapauksessa KHO totesi, että kun otetaan huomioon ne toimenpiteet, joilla yhtiö oli pyrkinyt selvittämään käypää hintaa ja kun valituksenalaista kysymystä voitiin pitää tulkinnanvaraisena, ei jälkiverotuksen yhteydessä ollut syytä määrätä prosenttimääristä veronkorotusta.<sup>177</sup> Sinänsä tulkinnanvaraisesta kysymyksestä huolimatta kyseessä ei mitä ilmeisimmin ollut kuitenkaan verotusmenettelylain 26 §:n tarkoittama tilanne, jonka mukaan mikäli verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, olisi *tulkinnanvarainen* tai *epäselvä asia* ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi.

OECD:n siirtohinnoitteluoohjeeseen keskitytään tarkemmin vielä tutkimuksen seuraavassa luvussa. Prejudikaattien osalta on kuitenkin nostettava esille, että Korkein hallinto-oikeus kuvailee ratkaisuisaan KHO:2013:36 ja KHO:2014:33 OECD:n siirtohinnoitteluoohjetta markkinaehtoperiaatteen *tärkeäksi tulkintalähteeksi*, kun esimerkiksi myöskin OECD:n laatima malliverosopimuksen kommentaari luokitellaan verosopimusten kohdalla vain *tulkinta-aineistoksi*. Vertailun vuoksi aiempaa käytäntöä edustaa ratkaisu KHO:2002:26, jossa Korkein hallinto-oikeus totesi, että malliverosopimuksen kommentaarilla on *merkitystä tulkinta-apuna*. Sen sijaan *erityistä painoarvoa tulkinnassa* olisi KHO:n mukaan niillä kommentaarin sanamuodoilla, jotka ovat olleet voimassa jo osapuolten neuvottelutielujen aikana. Ratkaisujen perusteella OECD:n siirtohinnoitteluoohjeella vaikuttaisi olevan oikeudellisesti sitomattomaksi lähteeksi tavallista merkityksellisempi asema ja malliverosopimuksen kommentaaria koskevasta ratkaisusta geneerisesti johtaen jo sen käsiteltävänä ajanjaksona voimassa olleilla sanamuodoilla myöhempiä lisäyksiä suurempi painoarvo<sup>178</sup>.

<sup>177</sup> Myös hallituksen esityksessä todetaan, että mikäli ”verovelvollinen osoittaa, että hän on pyrkinyt markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin, ei sanktiota määrätä, vaikka siirtohinnoitteluoikaisu toimitettaisiinkin.” Ks. HE 106/2006 vp, s. 20 ja tämän tutkimuksen s. 65–67. Myös KHO viittasi ratkaisussaan kyseiseen hallituksen esityksen kohtaan..

<sup>178</sup> Vrt. kuitenkin edellä esitettyyn KHO:2013:36, jossa tämän tyyppistä argumentaatiota ei ollut.

## 4 LAILLA SÄÄTÄMISEN VAATIMUS SUOMEN SIIRTOHINNOITTELUSÄÄNTELYSSÄ

### 4.1 DESKRIPTIIVINEN KATSAUS SOVELTAMISTOIMINTAAN

Tutkimuksen oikeuslähdeopilliseksi rungoksi on edellä valittu Aarnion teoria, jossa oikeuslähteet jaettiin kolmeen ryhmään niiden normatiivisen velvoittavuuden perusteella. Tämä oli perusteltua etenkin legaliteettiperiaatteen vuoksi, mutta myös yleisen oikeusvaltioperiaatteen asettaman viranomaistoiminnan lakisidonnaisuuden perusteella. Tutkimuksen metodeja ja oikeuslähdeteorioita käsittelevissä osuuksissa tutkimuksen välitavoitteeksi asetettiin deskriptiivisen normihierarkian luominen, jonka siis tulisi kuvata siirtohinnoittelun oikeuslähteiden tosiasiallista käyttöä.

Edellä esitetyn perusteella vahvasti velvoittavista, eli ratkaisijaa virkavastuun uhalla sitovista oikeuslähteistä siirtohinnoittelun kannalta merkityksellisin näyttäisi olevan verotusmenettelylaki ja etenkin sen pykälät 14 §, 31 § ja 32 §. Koska verotusmenettelylain ja Suomen solmimien verosopimusten markkinaehtoperiaatteeseen ja sen mukaiseen tulonoikaisuun perustuvat normit ovat hyvin samansisältöisiä, ei sinänsä lain taustisten verosopimusten merkitys varsinaisissa siirtohinnoittelutilanteissa nouse useinkaan ratkaisevaan asemaan<sup>179</sup>. Luonnollisesti merkityksellisiä ovat myös tuloverolain ja elinkeinoverolain yleiset säädökset, joskin on esitetty mielipiteitä, joiden mukaan Verohallinto olisi unohtanut aiemman oikeuskäytännön ja voimassa olevan muun verolainsäädännön ja siirtynyt tarkastelemaan siirtohinnoittelutapauksia ainoastaan verotusmenettelylain ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeen valossa<sup>180</sup>.

Edellä mainittua tukeva deskriptiivinen näkemys verohallinnon kannasta siirtohinnoittelun oikeuslähteisiin on mahdollista saada myös siirtohinnoitteluhankkeen johtavan veroasiantuntijan, Sami Laaksosen artikkelista, jossa hän kuvaa esimerkkitapauksen (konsernin sisäinen omistusjärjestely) kautta verotarkastusta/siirtohinnoittelutarkastusta. Kyseinen tapaus on Laaksosen mukaan ”erinomainen esimerkki huolellisesti tehdystä

<sup>179</sup> Jaakkola 2012, s. 29–30.

<sup>180</sup> Ks. esim. Haapaniemi 2013, s. 33–34 ja Helsingin Sanomat 16.01.2014, Talous uutiset. Oikeustieteilijät kummastelevat yrityksille mätkäistyjä jälkiveroja – Uusi tulkinta toi mätkät Nokian Renkaille ja Fortumille.

verotarkastuksesta”. Seuraavassa tiivistelmän omaisesti katkelmia kyseistä artikkelista<sup>181</sup>.

”Selvitystyön onnistumiseen vaikutti keskeisesti siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden tutkimisessa käytettävät työmenetelmät, joista tärkein on toimintoanalyysi. -- Toimintoanalyysiä on luonnehdittu siirtohinnoittelun dokumentointia koskevassa verohallituksen ohjeessa (1471/37/2007) työkaluksi, jolla kerätään tietoa ja selvitetään liiketoimeen vaikuttavat tosiseikat ja olosuhteet. -- Esimerkkitapauksessa tutkittiin kiinteän toimipaikan verotettavan tulon määrittämistä. Kiinteälle toimipaikalle kohdennettavaan tuloon sovelletaan OECD:n malliverosopimuksen 7 artiklan mukaan markkinaehtoperiaatetta. Markkinaehtoista hinnoittelua edellytetään myös verotusmenettelystä annetun lain (VML) 31 §:n mukaisesti yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisissä toimissa. Keskeisenä tulkintalähteenä on OECD:n julkaisema kiinteän toimipaikan tulon määrittämistä koskeva raportti (2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments). Raportti sisältää pääosin päivitettyä ohjausta malliverosopimuksen 7 artiklan soveltamistilanteisiin. -- Raportin ohjausta on sovellettu myös esimerkkitapauksen tutkimiseen.”

Kyseinen esimerkki on yksi osoitus verohallinnon näkemyksestä, jonka mukaan OECD:n tuottamat ohjeet ja raportit sijoittuisivat oikeuslähdeopillisesti heti verosopimusten (lähinnä 7 artikla) ja verotusmenettelylain siirtohinnoittelupykälien jälkeen. Viittauksen on artikkelissa ansainnut myös esimerkiksi verohallinnon dokumentointia käsittelevä ohje, mutta aiempaa oikeuskäytäntöä tai kansallisen elinkeinoverolain uudelleen järjestelyjä koskevia pykäläiä ei mainita. Huomionarvoista on myös, että tässäkin tapauksessa sovellettiin vuodelta 2010 olevaa OECD:n raporttia vuosia 2006-2009 koskevaan siirtohinnoittelutarkastukseen.

Oikeuslähdeopin teoriaa käsittelevässä tutkimuksen luvussa käsiteltiin Tolosen muotoilemaa reaaliiseen oikeuslähdeoppiin kuuluvaa yhdistelmäteoriaa, jossa oikeuslähteet on jaettu vaikutusalueittain kolmeen ryhmään. Ensimmäisen ryhmän muodostavat tällöin formaalit oikeuslähteet, eli laki ja oikeudelliset hierarkiat. Toiseen ryhmään kuuluvat materiaaliseen vaikutusalueeseen sisältyvät tuomioistuimen ratkaisut ja oikeustieteen kannanotot, jotka usein saavat muotonsa oikeusperiaatteina. Kolmantena ryhmänä on reaaliinen vaikutusalue, joka pyrkii avaamaan sääntöjen ja periaatteiden merkityksiä ja vaikutusyhteyksiä yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden, reaalisien harkinnan ja tapaoikeuden avulla.<sup>182</sup> Tolonen on kuvannut näiden oikeuslähdekäsitteiden keskinäistä suhdetta

<sup>181</sup> Laaksonen 2013, s. 206–208.

<sup>182</sup> Tolonen 2003, s. 99–101.

laajenevien kehien avulla, jossa formaalit oikeuslähteet muodostavat ylinalueen eli oikeusjärjestyksen peruselementin. Materiaalinen oikeuslähdekäsité ympäröi tätä ydintä, laajentaen etenkin tulkinnallisissa tilanteissa tarvittavan oikeudellisen materiaalin määrää ja antaen näin oikeudelle siihen kuuluvan harkinnallisen arvoelementin. Uloimmalla kehällä Tolonen näkee reaalisen oikeuslähdekäsitteen, joka sisältää esimerkiksi konkreettiset yhteiskunnalliset suhteet sekä yhteiskunnalliset tavoitteenasettelut ja intressit.<sup>183</sup>

Tolosen mukaan eri oikeuslähteillä on vaikutusalueillaan myös erilaiset tehtävät. Formaaliset lähteet luovat ja vakauttavat oikeuden puitteet, materiaaliset lähteet antavat normeille sisällön ja arvoperustaisen merkityksen ja reaaliset oikeuslähteet antavat oikeudelle yhteiskunnallisen merkityksen.<sup>184</sup> Kaikilla on oma funktionsa. Edellä käydyn tarkastelun seurauksena vaikuttaisi kuitenkin siltä, että verohallinto on käytännön soveltamistoiminnassa ainakin osittain siirtänyt reaalisen oikeuslähdekäsitteen mukaiset oikeuslähteet uloimmalta kaarelta kohti ydintä, eli kirjoitettua lakia, osittain samalla jopa sivuuttaen materiaaliset oikeuslähteet ja etenkin oikeusperiaatteet<sup>185</sup>. Esimerkiksi reaaliin oikeuslähteisiin kuuluvat yhteiskunnalliset tavoitteenasettelut ja intressit eivät kuitenkaan oikeuspositivistisen käsityksen mukaan lähtökohtaisesti kuulu, varsinkaan vero-oikeudessa, näin lähelle kirjoitettua lakia<sup>186</sup>. Tolosen mukaan mitä kauempana oikeusjärjestyksen ytimestä, eli kirjoitetusta laista liikutaan, sitä suuremmaksi oikeudellisen harkinnan merkitys kasvaa. Viranomaisen laaja harkintavalta ei kuitenkaan kaikissa tilanteissa ole toivottavaa, kuten tutkimuksen seuraavasta osasta voidaan todeta. Seuraavana tarkoituksena onkin tutkia, mahdollistaako nykyinen siirtohinnoittelusääntely liiallisen harkinnan.

<sup>183</sup> Tolonen 2003, s. 66–68.

<sup>184</sup> Tolonen 2003, s. 99. Aarnio on todennut, että oikeudellisen justifikaation perusta lepää oikeudellisten, empiiristen ja moraalisesti argumenttien varassa. Ks. Aarnio 1987, s. 192–193.

<sup>185</sup> Ks. oikeusperiaatteiden oikeuslähdeopillisesta asemasta tutkimuksen s. 24–25.

<sup>186</sup> Esimerkiksi valtiovarainvaliokunnan mietinnössä todetaan, että ”Hallituksen esityksestä ilmenee hyvin uusien säännösten merkitys ja tarpeellisuus; kysymys on ennen kaikkea Suomen yhteisöverotulojen turvaamisesta yhä kansainvälistyvässä toimintaympäristössä”. Ks. VaVM 22/2006 vp., s. 2. Vrt. myös tutkimuksen sivulla 98 esiteltyyn Myrskyn tulkintaan.

## 4.2 PERUSTUSLAIN VAATIMUKSET LAINTASOISESTA SÄÄNTELYSTÄ

### 4.2.1 Lailla säätämisen vaatimuksen perusta

Edellä kansallista oikeusjärjestelmää<sup>187</sup> on käsitelty oikeuslähdeopillisesta näkökulmasta, huomioiden lähteet erityisesti niiden normatiivisen velvoittavuuden kannalta. Perustuslain 2 §, 80 § ja 81 § luovat kuitenkin merkittäviä lisävaatimuksia oikeussäädösten tuottamiseen ja soveltamiseen, mihin myös nyt kyseessä oleva tutkimus perustuu. Seuraavassa on tarkoitus selvittää ensin oikeusvaltioperiaatteen ja lailla säätämisen vaatimuksen yleisiä vaikutuksia sekä asemaa oikeusjärjestyksessämme ja tämän jälkeen paneutua luvussa 4.2.3. vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen vaatimuksiin<sup>188</sup>.

Oikeusvaltiollisuus ilmenee Suomessa ennen kaikkea perustuslain 2 § 3 momentista, jonka mukaan ”julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin” ja ”kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia”. Perustuslakiuudistusta koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että oikeusvaltioperiaatteen noudattaminen edellyttää, että julkisen vallan käyttäjällä on aina viime kädessä eduskunnan säätämään lakiin palautettavissa oleva toimivaltaperuste<sup>189</sup>. Samaan periaatteeseen viitataan myös termillä *laillisuusperiaate*, joka on oikeusvaltioperiaatteen suppeampi johdannainen<sup>190</sup>. Tolosen mukaan oikeusvaltiollisuus on länsimaissa yleisesti hyväksytty valtion toimintarakenne, joka on ollut myös kasvavan mielenkiinnon kohteena. Oikeusvaltiollisuus tarkoittaa lähinnä seuraavia asioita<sup>191</sup>:

- ◇ lain ennakoitavuutta,
- ◇ lain selvää säädöshierarkiaa ja
- ◇ legitimitettä, sekä
- ◇ demokraattisia menettelymuotoja.

<sup>187</sup> Aarnion mukaan oikeusjärjestelmä on jonkin ennalta valitun perusteen, juridisen systematisointiteorian, mukaisesti systematisoitu järjestelmä, jolle on tyypillistä että sen kattamat asiat ovat tietyssä suhteessa toisiinsa nähden. Juridisen teorian soveltamisen johdosta oikeusjärjestelmä ei ole enää oikeusjärjestyksen peilikuva, vaan lainsäätäjän tarkoittaman systeemin edelleen kehitetty versio, tieteellinen järjestelmä. Ks. Aarnio 1982, s. 138 ja 140–141.

<sup>188</sup> Oikeusjärjestys on Aarnion mukaan tietynlaiseen yhteiskunnalliseen vallankäyttöön perustuva normien joukko. Oikeusjärjestys muodostaa laajassa mielessä valtajärjestyksen, jolla valtiollinen suvereeni (Suomessa lainsäätäjä) pakkovallan avulla sääntelee yhteiskuntaelämää. Ks. Aarnio 1982, s. 138.

<sup>189</sup> HE 1/1998 vp, s. 74

<sup>190</sup> Husa – Pohjolainen 2009, s. 66.

<sup>191</sup> Tolonen 2003, s. 106.

Oikeusvaltiollisuuteen liittyvää ennakoitavuutta ja selvää säädöshierarkiaa tarkastelen tutkimuksessa tarkemmin vielä myöhemmin, näiden muodostaessa tärkeän osan muodollisen oikeusvarmuuden käsitteestä. Lain legitiimiys sen sijaan tarkoittaa Tolosen mukaan lain yleistä hyväksyttävyyttä, mikä taas viittaa demokraattisiin menettelymuotoihin ja kansanvaltaan. Kyseiset periaatteet on niin ikään sisällytetty perustuslain 2 §:ään ja tarkemmin sen 1 ja 2 momenttiin: ”valtiovalta Suomessa kuuluu kansalle, jota edustaa valtiopäiville kokoontunut eduskunta” ja ”kansanvaltaan sisältyy yksilön oikeus osallistua ja vaikuttaa yhteiskunnan ja elinympäristönsä kehittämiseen”. Lain legitiimiyteen liittyy myös kysymys sen pätevydestä. Laki on etupäässä formaali oikeuslähde<sup>192</sup>, jonka velvoittavuus sisältyy perustuslain antamaan auktoriteettiin. Lain pätevyys ei siis ole lain sisällöstä riippuvainen ja tämän vuoksi tuomioistuimien voi tutkia lain sisältöä vain perusoikeuksien osalta. Sen sijaan lain tulee olla muodollisesti pätevä, mikä tarkoittaa, että laki on menettelyllisesti oikein säädetty, sisällöltään perustuslain mukainen ja asianmukaisesti julkaistu eikä sitä ole kumottu.<sup>193</sup> Oikeusvaltiollisuuteen liittyvä lain yleinen hyväksyttävyys taas liittyy oikeusvarmuuden aineelliseen määritelmään, jota niin ikään käsitellään tutkimuksessa vielä myöhemmin.

Jo luvun alussa todettiin, että perustuslain 2 § 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Ennen kaikkea tämän katsotaan tarkoittavan, että julkisen vallan käyttäjällä on aina viime kädessä eduskunnan säätämään lakiin palautettavissa oleva toimivaltaperuste. Siirtohinnoittelun kohdalla asia liittyy erityisesti keskusteluun siirtohinnoitteluoikaisujen yhteydessä määrätyistä veronkorotuksista ja etenkin näiden sanktioiden määrittämisen toimivaltaperusteista.

Merkittävimpien oikeustapausten kohdalla esiteltiin jo Korkeimman hallinto-oikeuden tapaus KHO:2014:33<sup>194</sup>. Kyseisessä ratkaisussa Korkein hallinto-oikeus totesi, hallituksen esitykseen viitaten, että mikäli verovelvollinen pystyy osoittamaan pyrkineensä markkinaehtoiseen hinnoitteluun vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin, ei prosentti-perusteista sanktiota voida määrätä, vaikka siirtohinnoitteluoikaisu toimitettaisiinkin. Käytännön soveltamistoiminnasta on kuitenkin huomautettu, että verohallinnolla on ollut tapana määrätä siirtohinnoitteluoikaisutapauksissa veronkorotusta noin 5 % lisä-

<sup>192</sup> Ks. tutkimuksen sivu 20–21.

<sup>193</sup> Tolonen 2003, s. 106–107.

<sup>194</sup> Ks. myös KHO:2013:36, esitelty laajemmin tutkimuksen sivuilla 58–59.

tystä tulosta<sup>195</sup>. Kyseinen prosenttiperusteinen veronkorotus on kuitenkin mahdollista antaa verotusmenettelylain 32 § 3 momentin mukaan vain tilanteissa, joissa verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen. Ilmoitus muodostuu siltä osin virheelliseksi, kun etupiirityykselle maksettu meno on ilmoitettu vähennyksenä markkinaehtoista määrää suurempana tai etupiirityykseltä saatu tulo ilmoitettu markkinaehtoista määrää pienempänä. Pelkkä menon tai tulon määrän virheellisyys ei kuitenkaan oikeuta 3 momentin mukaiseen veronkorotukseen, mikäli ilmoituksen virheellisyyttä ei ole samalla katsottu tahalliseksi tai aiheutetuksi törkeästä huolimattomuudesta. Tätä koskien on huomautettu, että verotuskäytännössään verohallinto ei ole kuitenkaan arvioinut yrityksen menettelyä tai varsinkaan sen moitittavuutta, vaan määrännyt prosenttiperusteisen veronkorotuksen, mikäli verotettavaan tuloon tehty oikaisu (virheen olennaisuus) on ollut euromääräisesti suuri.<sup>196</sup>

Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön mukaan hallinnollisen seuraamuksen määräämisessä on kyse merkittävästä julkisen vallan käytöstä, jonka vuoksi laissa on täsmällisesti ja selkeästi säädettävä seuraamuksen ja sen suuruuden perusteista sekä kohteen oikeusturvasta<sup>197</sup>. Säännöksestä on käytävä ilmi, minkä lainsäädännön vastaisista teoista tai laiminlyönneistä sanktio voi seurata, sekä näiden tekojen ja laiminlyöntien luonnehdinta<sup>198</sup>. Tämän lisäksi perustuslakivaliokunta on pitänyt perustuslain 21 §:ään sisältyvän syyttömyysolettaman kannalta ongelmallisena, mikäli hallinnollinen sanktio perustuisi ankaraan (tahallisuudesta ja tuottamuksesta riippumattomaan) vastuuseen ja käännettyyn todistustaakkaan<sup>199</sup>.

Verotusmenettelylain 32 § 4 momentti mahdollistaisi enintään 25 000 euron suuruisen veronkorotuksen määräämisen, jos verovelvollinen ”on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä” ja saman pykälän 2 momentti enintään 800 euron veronkorotuksen tilanteissa, joissa ”verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä”. Verotusmenettelylaki sisältäisi näin ollen jopa kaksi erillistä moment-

<sup>195</sup> Tax Express 8/2014 ja Jaakkola et. al. 2012, s. 38.

<sup>196</sup> Tax Express 8/2014.

<sup>197</sup> Ks. esim. PeVL 57/2010 vp, s. 2 ja 5, PeVL 32/2005 vp, s. 2–3 ja PeVL 55/2005 vp, s. 2.

<sup>198</sup> Ks. esim. PeVL 74/2002 vp, s. 5.

<sup>199</sup> PeVL 57/2010 vp, s. 3–4 ja PeVL 4/2004 vp, s. 7.



tia veronkorotusten määräämiselle pelkän *olennaisen vaillinaisuuden* tai *virheellisuuden johdosta*, jonka vuoksi 3 momentin soveltaminen tulisi perustella juuri tietoisella menettelyllä tai törkeällä huolimattomuudella, kuten momentissa on kuvattu. Mikäli näin ei tehtäisi, toimittaisiin vastoin säädöksen ratiota, joka perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännöstä johtuen on ensin luonnehtia laiminlyönti tai teko ja kuvata sen jälkeen täsmällisesti ja selkeästi seuraamus sekä sen suuruuden peruste. Lausuntokäytännön mukaan säädöksen tarkoituksena ei myöskään voi olla ankara vastuu ja käännetty todistustaakka, jotka seuraisivat mikäli markkinaehtoisesta hinnoittelusta poikkeaminen tarkoittaisi samalla suoraan myös tahallisuutta tai törkeää huolimattomuutta.

Edellä mainitun johdosta siirtohinnoittelusäntely veronkorotusten määräämisen osalta näyttäisi täyttävän lailla säätämisen vaatimuksen ja käytännön soveltamistoiminnassa ilmenneet ongelmat olisivat ennemminkin seurausta verohallinnon omaksumasta toimintamallista, jota nykyinen säntely ei tue.<sup>200</sup>

#### 4.2.2 Lailla säätämisen vaatimus yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien kannalta

Perustuslain 80 §:n mukaan lailla on säädettävä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista sekä asioista, jotka perustuslain mukaan muuten kuuluvat lain alaan. Säännöksessä näin ollen edellytetään, että kaikki yksilön oikeusasemaan vaikuttavat keskeiset säännökset annetaan lailla<sup>201</sup>. Lainsäädäntövaltaa ei perustuslain 80 §:stä ilmenevän periaatteen mukaan tule lähtökohtaisesti siirtää ministeriötä alemmalle viranomaisasolalle. Muulle viranomaiselle voidaan osoittaa oikeussäntöjen antamisvaltaa vain poikkeuksellisesti ja erityisen syyn nojalla<sup>202</sup>. Perustuslakivaliokunnan mukaan tällainen syy voi olla esimerkiksi tilanne, jossa kysymyksessä on tekninen ja vähäisiä yksityiskohtia koskeva sellainen säntely, johon ei liity merkittävää viranomaisen harkintavallan käyt-

<sup>200</sup> Hallituksen esityksen osalta on tosin todettava, että sen sanamuodon perusteella voi päätyä tulkintaan, jossa perusteluvelvollisuus on verottajalla: ”*Laiminlyönnin olennaisuutta arvioitaessa tulisi kiinnittää huomiota erityisesti siihen, onko verovelvollinen siirtohinnoitteludokumentoinnissaan tai muutoin osoittanut, että hän on pyrkinyt riittävän huolellisesti hinnoittelemaan etuyhteyssuhteissa tekemänsä liiketoimet markkinaehtoisesti.*” Mutta myös tulkinta käännetystä todistustaakasta on mahdollinen: ”*Jos verovelvollinen osoittaa, että hän on vilpittömästi ja kohtuullisin ponnistuksin pyrkinyt hinnoittelussaan markkinaehtoisuuteen, ei kyse pääsääntöisesti voine olla ainakaan 3 momentissa tarkoitettua törkeästä huolimattomuudesta.*” (Kurs. VT). Ks. HE 107/2006 vp, s. 20.

<sup>201</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, s. 55.

<sup>202</sup> PeVM 10/1998 vp, s. 23.

töä<sup>203</sup>. Valtuuttavan lain on tällöin täytettävä myös vaatimukset lain täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta. Yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien lisäksi lailla on perustuslain mukaan säädettävä myös muuten lain alaan kuuluvista asioista, eli esimerkiksi verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista perustuslain 81 § 1 momentin nojalla.<sup>204</sup>

Yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien sisällöstä voidaan hakea johtoa Euroopan ihmis-oikeussopimuksesta, jonka 6 artiklan 1 kappale sisältää määräyksiä oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan tai velvollisuuksistaan. Oikeuksia ja velvollisuuksia koskevalla päätöksenteolla on sopimuksessa viitattu paitsi yksityisoikeudellisiin riita-asioihin myös moniin julkisoikeudellisiksi luonnehdittaviin asioihin<sup>205</sup>. Kyseiset periaatteet löytyvät myös kansallisessa lainsäädännössä perustuslain 21 §:stä, jota koskien perustuslakivaliokunta on todennut, että oikeuksia ja velvollisuuksia koskeva päätös liittyy Suomen oikeuden mukaan oikeuksiksi ja velvollisuuksiksi tarkoitettuihin seikkoihin. Lisäksi valiokunta katsoi, että lainsäädännössä on oltava riittävän täsmällinen perusta oikeutena tai velvollisuutena pidettävän suhteen synty miselle yksilön ja julkisen vallan välille, eikä esimerkiksi mikä tahansa yksilön kannalta myönteinen viranomaistoimi ole yksilön oikeutta koskeva päätös perustuslain mielessä.<sup>206</sup> Verotusmenettelylain 14 §:ssä kuitenkin luodaan *riittävän täsmällisesti* yksilön velvollisuudeksi katsottava siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuus, jonka vuoksi siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn tulee olla lain tasoista jo sen yksilön velvollisuuksiakin koskevan liittynnän vuoksi.

Mielenkiintoinen lisä vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen ja yksilön velvollisuuksia koskevan päätöksen asettamiin vaatimuksiin löytyy perustuslain 94 §:stä, jonka mukaan *”Eduskunta hyväksyy sellaiset valtiosopimukset ja muut kansainväliset velvoitteet, jotka sisältävät lainsäädännön alaan kuuluvia määräyksiä tai ovat muutoin merkityksellään huomattavia taikka vaativat perustuslain mukaan muusta syystä eduskunnan hyväksymisen. Eduskunnan hyväksyminen vaaditaan myös tällaisen velvoitteen irtisanomiseen”* (kurs. VT). Ulkoasiainministeriön laatiman Valtiosopimusoppaan mukaan

<sup>203</sup> HE 1/1998 vp, s. 133.

<sup>204</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, s. 55.

<sup>205</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, s. 156 ja Pellonpää 2005, s. 340. Pellonpää huomauttaa, että myös KP-sopimuksen 14 artiklan 1 kappaleen vastaava määräys käyttää ilmausta ”determination of rights and obligations in a suit at law”, eli ilman rajausta yksityisoikeudellisiin asioihin. Verotusmenettely itsessään jää kuitenkin 6 artiklan sopimusmääräyksen ulkopuolelle, minkä vuoksi ”oikeuden ja velvollisuuden” määritelmälle ei ole perusteltua etsiä tulkinta-apua tämän enempää ihmisoikeussopimuksen tasolta. Ks. Pellonpää 2005, s. 346 ja 6 artiklan soveltamisedellytyksistä s. 334–335.

<sup>206</sup> PeVL 51/2010 vp, s. 2.

mikäli tällaisessa ”sopimuksessa määritellyt käsitteet tai sopimuksen soveltamisalaa koskevat määräykset koskevat lainsäädännön alaan kuuluvia asioita, määritelmät vaikuttavat välillisesti näiden lainsäädännön alaan kuuluvien aineellisten määräysten sisältöön ja soveltamiseen ja kuuluvat siksi itsekin lainsäädännön alaan” (kurs. VT)<sup>207</sup>.

Mielenkiintoinen lisä siksi, että siirtohinnoittelusäntelyä koskevassa hallituksen esityksessä on edellä esitetynlaisesti asetettu osin jopa velvollisuudeksi noudattaa OECD:n siirtohinnoitteluohjeita ja nykyisen käytännön valossa ohjeen määritelmät vaikuttavat kiistatta aineellisen lainsäädännön sisältöön ja ratkaisutoimintaan. OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kohdalla on lisäksi huomioitava, että siihen tehdyt muutokset näyttäisivät ohjaavan ratkaisukäytäntöä heti lisäämishetkestään lähtien, jopa takautuvasti<sup>208</sup>. Valtiosääntöoikeudellisesti ohjeet vaikuttaisivat sijoittuvan hyvinkin lähelle lainsäädännön alaa ja saattaisivat näin vaatia eduskunnan hyväksymisen. Kritiikkinä voidaan toisaalta esittää, että OECD:n siirtohinnoitteluohje ei ole valtiosopimus, eikä sen sisältö ole virallisesti oikeudellisesti velvoittavaa sääntelyä.

Punninta OECD:n siirtohinnoitteluohjeen velvoittavuudesta liittyy myös taannehtivan sääntelyn soveltamiseen. Kuten edellä todettiin, sekä OECD että verohallinto ovat todenneet, että vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjetta tullaan soveltamaan myös ennen vuotta 2010 tehtyihin konsernin sisäisiin liiketoimiin, koska ohjeiden taustalla vaikuttava markkinaehtoperiaate on pysynyt samana ja päivityksessä on ollut hyvin pitkälle kyse ainoastaan olemassa olevien käytäntöjen kirjaamisesta ohjeisiin<sup>209</sup>. Korkein hallinto-oikeus on kyseistä menettelyä koskien todennut, että ohjeen soveltaminen takautuvasti sitä edeltäneeseen aikaan ei ole kiellettyä, mikäli tämä uudempi ohje ei sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen ohjeeseen<sup>210</sup>. Korkein hallinto-oikeus totesi OECD:n malliverosopimuksen kommentaaria koskien, että niillä kommentaarin sanamuodoilla, jotka ovat olleet voimassa jo osapuolten neuvottelutielujen aikana on erityistä painoarvoa tulkinnassa<sup>211</sup>. Unionin tuomioistuimen mukaan taannehtivuuskiellon periaate taas ei koske tulkintatilanteita. Tämä

<sup>207</sup> Valtiosopimusopas 2012, s. 98.

<sup>208</sup> vrt. HE 60/2010 vp, s. 45. Perustuslakivaliokunta on katsonut, että jos sopimukseen perustuvalle toimielimelle annetaan toimivaltaa mukauttaa (mutta ei muuttaa sopimusta), ei tämä ole ristiriidassa perustuslain kanssa. Sallittujen mukautusten tulee kuitenkin tässä tapauksessa olla asialliselta merkitykseltään sellaisia, että ne eivät vaikuta itse sopimuksen luonteeseen eivätkä toisaalta koske asioita, jotka perustuslain mukaan edellyttäisivät eduskunnan myötävaikutusta. Ks. myös Valtiosopimusopas 2012, s. 99.

<sup>209</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 46.

<sup>210</sup> Ks. tutkimuksen s. 58–59.

<sup>211</sup> Ks. tutkimuksen s. 60.

tarkoittaa, että mikäli säännös ei ole selkeä ja sitä myöhemmin selvennetään, voidaan tätä selvennystä soveltaa myös niihin tapauksiin, jotka ovat tapahtuneet ennen selvennyksen tekemistä. Myös unionin tuomioistuimen mukaan tällaisissa tapauksissa tulisi kiinnittää eritoten huomiota siihen, muodostavatko uudet säännökset myös uuden tulkinnan. Tuomioistuimen mukaan tulkinnanvaraisten asioiden käsitettä on myös sovellettava suppeasti. Tätä ilmentää esimerkiksi tapaus *Biegi*, jossa tuomioistuin katsoi ettei tullitariffia koskevalla sääntelyllä, jolla määriteltiin edellytykset tuotteiden luokitteluille tiettyjen nimikkeiden mukaisesti, voinut olla taannehtivia vaikutuksia.<sup>212</sup>

Oikeuskäytännöstä johtaen voidaan siis todeta, että ohjeiden soveltaminen takautuvasti ei periaatteessa ole kiellettyä, mikäli 1) ne koskevat vain tulkintaa, 2) ne eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen, ja 3) tällöinkin tulkinnassa on annettava etusija niille sanamuodoille, jotka ovat olleet voimassa jo tulkittavan ajankohdan aikaan.

Perustuslakivaliokunnan mukaan perustuslakiin ei sisälly yleistä taannehtivan verolain kieltoa. Sen sijaan valiokunnan mielestä yleisistä oikeusperiaatteista, kuten ennakoitavuuden ja kohtuullisuuden vaatimuksista johtaen, voidaan muotoilla lähtökohta, jonka mukaan taannehtivaa verolainsäädäntöä tulisi välttää. Valiokunnan mukaan yksittäisiin tapauksiin saattaa kuitenkin liittyä sellaisia erityispiirteitä, että taannehtivankaan verolainsäädännön hyväksyminen ei muodostu valtiosäännön vastaiseksi. Toisaalta perustuslakivaliokunta myös huomauttaa, että verolakeihin sisältyy oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen niin, ettei tällaisia seikkoja voida säännellä tavalla, joka kohtuuttomasti heikentäisi verovelvollisen oikeusasemaa. Valiokunnan mielestä taloudellisilla toimi-joilla on oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan.<sup>213</sup> Tämä liittyy erityisesti perustuslain 15 §:n omaisuuden suojan periaatteeseen, josta saattaa tietyissä tilanteissa johtua, että vaikutukseltaan taannehtivat säännökset voidaan antaa vain perustuslainsäätämisyjärjestyksessä<sup>214</sup>.

Perustuslakivaliokunnan mukaan Suomen kansalliseen lainsäädäntöön ei siis sisälly ehdotonta kieltoa taannehtivasta verosääntelystä ja Korkein hallinto-oikeus on nimen-

<sup>212</sup> Raitio 2001, s. 159. Ks. myös asia C-183/73 Osram ja asia C-158/78 Biegi.

<sup>213</sup> PeVL 1/2009 vp. s. 2.

<sup>214</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, s. 406. Perustuslakivaliokunnan käytännöstä esim. PeVL 39/2006 vp, s. 2.

omaisesti todennut, että siirtohinnoitteluohjeen takautuvakin käyttö on hyväksyttävää. Tämän lisäksi Korkein hallinto-oikeus on todennut, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat ainoastaan *tärkeä tulkintalähde*, eivätkä siis oikeastaan edes oikeudellista sääntelyä. Toisaalta perustuslakivaliokunnankin esiin nostama ennakoitavuuden vaade, hallituksen esityksen ohjeen käyttöä koskevat velvoittavat sanamuodot ja Korkeimman hallinto-oikeuden verrattain tulkinnanvaraiseksi jäänyt ”perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia” –muotoilu jättävät avoimia kysymyksiä siitä, kuka OECD:n tulevien ohjeiden takautuvasta soveltamisesta on oikeutettu päättämään (tai onko verohallinnolla ollut oikeutta antaa kyseisenlaista lausuntoa nykyisistään ohjeista) ja miten verovelvollinen voi tietää, milloin ohjeen kohtaan on tullut perustavanlaatuinen muutos.

#### 4.2.3 Verovelvollisuus ja veron perusteet lailla säätämisen vaatimuksen vaikuttimina

Tuomas Ojasen mukaan perustuslain 81 § 1 momentti paitsi sisältää verolakeihin kohdistuvia sisältövaatimuksia myös rajoittaa verolakien tulkintaa ja niiden nojalla annettavien alemmanasteisten säännösten sisältöä. Oikeustapausta KHO 2007:77 koskevassa kommentaarissaan Ojanen tiivistää, tähän yhteyteen mielestäni erittäin mainiosti sopien, veron suuruuden perusteiden säätämistä koskevan vaatimuksen<sup>215</sup>.

Ensinnäkin PL 81.1 § sisältää muodolliseksi luonnehdittavan lakivarauksen, jonka mukaan valtion ”verosta säädetään lailla” ja lisäksi sisältövaatimuksena, että (vero)lakiin on sisällyttävä säännökset ”veron suuruuden perusteista”.

Toiseksi vaatimukseen veron suuruuden perusteiden säätämisestä lailla liittyy läheisesti vaatimus sääntelyn täsmällisyydestä ja tarkkarajaisuudesta. Ojasen mukaan perustuslakivaliokunta on korostanut muun muassa sitä, että lain säännöksistä on ”yksiselitteisesti” ilmentävä veronluontoisen maksun suuruus ja että ”maksujen valtiosääntöoikeudelliseen veronluonteisuuteen kytkeytyy vaatimus niiden suuruuden täsmällisestä sääntelystä laissa”<sup>216</sup>. Lisäksi perustuslain esitöissä ja perustuslakivaliokunnan lausunnoissa on painotettu, että lain säännösten pitää olla ”sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa”<sup>217</sup>.

<sup>215</sup> Ojanen 2008, s. 302.

<sup>216</sup> Ks. myös Lain kirjoittajan opas 2013, s. 215.

<sup>217</sup> HE 1/1998 vp, s. 134 ja esim. PeVL 20/2008 vp, s. 2.

Kolmanneksi perustuslain vaatimus valtion veron suuruuden perusteiden sääntelystä lailla rajoittaa verolakien tulkintaa ja soveltamista sekä niiden nojalla annettavien alemmanasteisten säännösten sisältöä esimerkiksi seuraavasti:

- a. Eduskunta ei voi tavallisella lailla siirtää sille kuuluvaa (vero)lainsäädäntövaltaa veron suuruuden perusteista alemmalle säädöstasolle.
- b. Perustuslain 81.1 § rajoittaa alemmanasteisen norminantajan toimivaltaa antaa säännöksiä veron suuruuden perusteista.
- c. Perustuslain 106 §:n mukaan tuomioistuinten on annettava etusija perustuslain säännökselle (esim. 81.1 §), jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännösten soveltaminen olisi ”ilmeisessä ristiriidassa” perustuslain säännöksen kanssa.
- d. Perustuslain 107 §:ään kirjatun lakia alemmanasteisten säädösten soveltamisrajoituksen mukaan hallintoviranomaisissa ja tuomioistuimissa ei saa soveltaa ”veron suuruuden perusteita” koskevia lakia alemmanasteisia säännöksiä, jos ne ovat ristiriidassa lain tai perustuslain kanssa.
- e. Veron suuruuden perusteiden määrittelyssä ei voida tukeutua seikkoihin, joita ei ole lainkaan luettavissa laista, vaan ainoastaan esimerkiksi asetuksesta tai muista lakia alemmanasteisista säännöksistä, lain esitöistä tai veroviranomaisten ohjeista. Oikeudellisesti sitomattomista ”oikeuslähteistä” puhumattakaan.

Vero-oikeuden legaliteettiperiaatteella ei siis ole merkitystä vain lainsäätäjän, veroviranomaisten ja tuomioistuinten (ylipäänsä julkisen vallan käyttäjien) kannalta, vaan vaatimuksilla on suuri merkitys myös verovelvollisten näkökulmasta. Kysymys on pohjimmiltaan verovelvollisten oikeudesta lukea veron suuruuden perusteet laista sekä riittävän veron suuruutta koskevan ennustettavuuden luomisesta.<sup>218</sup>

Kuten edellä todettiin, tulee valtion veroa koskevasta laista yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri ja maksettavan veron määrä on yleensä voitava laskea suoraan lain säännösten perusteella. Liike- ja ammattitoiminnan osalta verovelvollisuus määräytyy Suomessa elinkeinoverolain mukaan. Verotusmenettelylaissa asetetun siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi yritykselle voidaan kuitenkin määrätä veronkorotusta (32 § 4 momentti), joka liittyy myös dokumentointivelvollisuuden verovelvollisuuteen. Toisaalta, kuten edellä perustuslain 80 §:ää koskevassa pohdinnas-

---

<sup>218</sup> Ojanen 2008, s. 303.

sa todettiin, kuuluvat yksilön velvollisuudet ilman verovelvollisuus –liityntääkin lailla säädettävien asioiden joukkoon.

Olipa kyse siis *verovelvollisuuden piiristä* tai *yksilön velvollisuudeksi* katsottavan toimen asettamisesta, tulee asiasta säätää lain tasolla *riittävän täsmällisesti* ja *yksiselitteisesti*. Yhdeksi siirtohinnoittelusääntelyn vaikeimmin ymmärrettäväksi kohdaksi ovat muodostuneet kuitenkin juuri verotusmenettelylain 14 a §:n pienen ja keskisuuren yrityksen raja-arvot sekä riippumattomuutta kuvaavat omistus- ja sidosyhteysmääritelmät, jotka vaikuttavat siihen, onko yhtiö velvollinen laatimaan siirtohinnoitteludokumentaation<sup>219</sup>. Kyseisen säännöksen nojalla yhtiö on vapautettu siirtohinnoitteludokumentaatiossa laatimisesta mikäli se täyttää säädöksen 3 momentissa asetetut pienen ja keskisuuren yrityksen raja-arvot ja komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit. Säädöksestä ilmenevien raja-arvojen mukaan Pk- yritykseksi luetaan yritys:

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa

Laissa ei sen sijaan suoraan lue, että mikäli edellä luetelluista raja-arvoista työntekijöiden määrä tai sekä liikevaihto että taseen loppusumma ylittävät raja-arvot kahtena tilikautena peräkkäin, on jälkimmäiseltä tilikaudelta (ei siis vielä ensimmäiseltä) laadittava dokumentaatio. Laista ei myöskään suoraan ilmene, ettei pelkän liikevaihtorajan tai taseen loppusumman ylittäminen kahtena(kaan) tilikautena peräkkäin vaikuta dokumentointivelvollisuuteen. Nämä asiat eivät löydy myöskään lain esitöistä, vaan pykälässä viitatussa komission suosituksesta. Vaikka säädöksessä asetetut raja-arvot ovat *täsmällisiä ja tarkkarajaisia*, eikä säädöksen perusteella viranomaiselle jää käytännössä juurikaan *harkintavaltaa*, on säädös kokonaisuutena ottaen vaikeaselkoinen. Tähän kiinnittivät huomiota myös jo valtiovarainvaliokunnassa kuullut asiantuntijat, tosin ilman mainittavaa vastakaikua:

”Asiantuntijakuulemisessa esitetyt päähavainnot ovat liittyneet voittopuolisesti esityksen pääasiallisen tarkoituksen kannalta vähämerkityksellisempiin yksityiskohtiin, kuten pk-

---

<sup>219</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 32–34.

yritysten määritelmän selkeyteen, uuden veronkorotussäännöksen soveltamiskäytäntöön tai tarpeeseen korostaa siirtohinnoitteluoikaisusta aiheutuvan vastaoikaisun suorittamisvelvollisuutta. Lisäksi on ehdotettu dokumentointivelvollisten määrittelyn selkeyttämistä eräiltä osin.”<sup>220</sup>

Kokonaan oma kysymyksensä on, voidaanko lain tasolla ainoastaan viitata komission antamaan suositukseen, kun säädetään yksilön velvollisuuksista (tai verovelvollisuuden perusteista). Vaikka oikeuskäytännössä onkin katsottu, että myös sitomattomilla EU-oikeuteen kuuluvilla julistuksilla ja suosituksilla on tietyissä tilanteissa tulkintavaikutusta suhteessa kansalliseen sääntelyyn, vaikuttaa lailla säädettävien asioiden jättäminen suoraan tämän asteisen sääntelyn varaan perustuslain vastaiselta. Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön mukaan esimerkiksi veron määrästä voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti säätää asetuksella, jos asetuksenantajan harkintavalta on lain tasolla riittävästi sidottua.<sup>221</sup> Komission suosituksessa edellä problematisoidut käsitteet ja toimintatavat tuodaan kyllä esille, jonka johdosta säädöstä soveltavan viranomaisen harkintavalta lienee riittävästi sidottua. Täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden osalta on kuitenkin todettava, että kyseinen suositus käsittelee myös muita seikkoja ja on viiden sivun mittaisena täsmälliseksi ja tarkkarajaiseksi säädökseksi verrattain pitkä. Tähän on viitattu, jo edellä siteeratun valtiovarainvaliokunnan mietinnön lisäksi, myös hallituksen esityksessä. Esityksessä todetaan osan lausunnonantajista olevan sitä mieltä, ”että pienen ja keskisuuren yrityksen määritelmä on vaikeaselkoinen ja määritelmä tulisi sisällyttää kokonaisuudessaan lakiin.”<sup>222</sup>

Lopuksi dokumentointivelvoitteiden puutteellisia määrittelyjä koskien on lisättävä, ettei erillisyhtiöperiaatteen poisjättämistä verotusmenettelylain säädöksistä voida pitää perusteltuna ratkaisuna, vaikka kyseinen periaate useimmista Suomen solmimista verosopimuksista löytyykin. Nykyisessä tilanteessa tehokkaana oikeussääntönä voimassa olevan erillisyhtiöperiaatteen oikeudellinen perusta lepää ainoastaan verosopimuksissa sekä edellä esitellyssä Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2010:73.<sup>223</sup>

<sup>220</sup> VaVM 22/2006 vp., s. 3.

<sup>221</sup> Esim. PeVL 20/2008 vp , s. 2. Tulkintavaikutuksesta ks. tämän tutkimuksen s. 19–20.

<sup>222</sup> HE 107/2006 vp., s. 12.

<sup>223</sup> Ks. tutkimuksen s. 57–58.



#### 4.3 EUROOPAN UNIONIN PERUSVAPAUKSIEN ASETTAMAT VAATIMUKSET

Kuten edellä oikeuslähdeopillista hierarkiaa hahmoteltaessa todettiin, ei välittömän verotuksen alaan pääasiallisesti kuuluvaan siirtohinnoitteluun kohdistu esimerkiksi unionin tasolla harmonisoidun arvonlisäverotuksen kaltaista sääntelyä. Sen sijaan perustamissopimusten tasolla turvatut unionin neljä perusvapautta, eli tavaroiden, palveluiden, henkilöiden ja pääomien vapaa liikkuvuus saattavat kaventaa jäsenmaan lainsäädäntövaltaa tai aiheuttaa sille erityisiä velvollisuuksia<sup>224</sup>. Esimerkiksi Salminen ja Urpilainen ovat välitöntä verotusta koskien todenneet, että taloudellisen intergraation syventymisen ja tavaroiden vapaan liikkuvuuden toteutumisen myötä eurooppavero-oikeuden kenttä on laajentunut oikeuskäytännön kautta verotuksen kannalta monimutkaisemmille alueille ja taloudellisten perusvapauksien alueella vero-oikeudellisia kysymyksiä tarkastellaan etenkin EU:n perustamissopimusten sisältämien kansalaisuusperusteisen syrjinnän kielltoa koskevien määräysten kautta. Unionin tuomioistuimen kysymystenasettelujen taustalla on tällöin usein ollut pohdinta välittömän verotuksen vaikutuksista taloudellisten toimijoiden harkintaan siitä, minne ne investoivat, missä ne osallistuvat tuottamiseen ja missä ne työllistävät.<sup>225</sup>

Siirtohinnoittelun kohdalla keskustelu liittyy etenkin liiketoimien re-karakterisointiin (myös re-klassifiointi, *re-characterization*) ja edelleen verohallinnon oikeuteen ohittaa liiketoimen oikeudellinen muoto verotarkastusta tehdessään. Perinteisesti on katsottu, että tämä on mahdollista ainoastaan verotusmenettelylain 28 §:n nojalla, joka käsittelee veronkiertoa. Veronkierto taas on kiinteässä yhteydessä unionin taloudellisten perusvapauksien hyödyntämiseen ja väärinkäytön väliseen rajanvetoon seuraavassa esitettävällä tavalla.

Ongelman ytimessä on jo edellä esitelty Helsingin hallinto-oikeuden tapaus<sup>226</sup>, jossa hallinto-oikeus totesi, ettei verohallinto voi ohittaa liiketoimen oikeudellista muotoa verotusmenettelylain siirtohinnoitteluvoimaa koskevan 31 §:n nojalla ja re-karakterisoida vieraan pääoman muotoista lainaa omaksi pääomaksi. Verohallinnon näkemys 31 §:n soveltumisesta taas perustui OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin (kappa-

<sup>224</sup> Kyseiset vapaudet on kirjattu Euroopan unionin toiminnasta tehtyyn sopimukseen artikloihin 45, 49, 56 ja 63.

<sup>225</sup> Salminen & Urpilainen 2007, s. 343.

<sup>226</sup> Helsingin HAO 29.5.2013 13/0844/4. Ks. tutkimuksen s. 56–57.

leet 1.64–1.69), joiden mukaan siirtohintojen markkinaehtoisuutta pitäisi kyllä arvioida siten ja siinä muodossa kuin etuyhteydessä olevat yritykset ovat ne kussakin tapauksessa itse strukturoineet. Ohjeen mukaan tästä lähtökohdasta voitaisiin kuitenkin poikkeustapauksissa poiketa, 1) jos transaktion taloudellinen sisältö poikkeaa sen muodosta, tai 2) jos järjestely kokonaisuutena poikkeaa siitä, mistä sovittaisiin toisistaan riippumattomien osapuolten välillä, eikä markkinaehtoisien siirtohinnan määrittäminen tehdyille transaktiolle ole mahdollista<sup>227</sup>. Hallinto-oikeuden mukaan Suomessa oikeudellisen muodon ohittaminen on kuitenkin mahdollista ainoastaan verotusmenettelylain 28 §:n nojalla. Pykälän 1 momentin mukaan on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa, mikäli olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Pykälän 2 momentissa säädetään verovelvollisen oikeusturvasta.

Uudemmassa Helsingin hallinto-oikeuden ratkaisussa (HAO 7.3.2014,14/0213/4) rekarakterisointi sen sijaan hyväksyttiin juuri verotusmenettelylain 28 §:n nojalla. Ratkaisun perusteluissa huomioitiin lisäksi unionin oikeus ja etenkin sen sijoittautumisvapautta koskeva SEU artikla 49. Hallinto-oikeus huomioi myös (nyt Pohjoismaisen) verosopimuksen syrjinnän kieltävän artiklan. Etenkin unionin oikeudessa sisämarkkinoilla tapahtuvaan veronkiertoon on suhtauduttu perustamissopimusten neljän vapauden johdosta pidättyväisesti ja jäsenvaltioilta on vaadittu erityisiä ”oikeuttamisperusteita” veronkiertonormien soveltamiselle tällaisessä tilanteessa.

Oikeuttamisperusteen soveltuessa jäsenvaltion sellaista verotuksellista toimenpidettä, joka lähtökohtaisesti sisältää perustamissopimuksessa kiellettyä syrjintää tai vapaan liikkuvuuden rajoituksen, pidetään kaikki asianhaarat huomioiden kuitenkin EU-oikeuden mukaisena. Oikeuttamisperusteiden soveltaminen perustuu EU-tuomioistuimen kehittämään niin sanottuun *Rule of Reason* –periaatteeseen<sup>228</sup>, jonka nojalla oikeuttamisperusteiksi voidaan hyväksyä muitakin kuin perustamissopimuksessa

<sup>227</sup> Näitä perusteluja koskien Haapaniemi huomauttaa artikkelissaan osuvasti, että mikäli yritys todella olisi vaikeassa taloudellisessa tilanteessa, antaisivatko riippumattomat osapuolet sille tosiaan mieluummin omaa pääomaa kuin velkaa? Ks. Haapaniemi 2013, s. 32.

<sup>228</sup> *Rule of Reason* –periaatteen erityisille oikeuttamisperusteille asettamista edellytyksistä unionin tuomioistuin totesi asiassa C-436/00 X ja Y kohdassa 49, että ”rajoitus on sallittu vain, jos se voidaan perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. Tämän lisäksi toimenpiteen on oltava sovelias kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi, eikä tällä toimenpiteellä saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi.” *Rule of Reason* –periaate on Suomessa muotoiltu usein *kohtuullisuusperiaatteeksi*. Oikeuttamisperusteista yleisesti, ks. Weber 2005, s. 161–166.

nimenomaisesti mainittuja seikkoja. Toistaiseksi EU-tuomioistuimen välitöntä verotusta koskevassa oikeuskäytännössä oikeuttamisperusteiksi on hyväksytty verojärjestelmän johdonmukaisuuden ja verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen sekä juuri veron kiertämisen estäminen. Käytännössä merkittävään rooliin on usein noussut myös suhteellisuusperiaate.<sup>229</sup>

Edellä mainituista oikeuttamisperusteista juuri veron kiertämisen estäminen liittyy kiinteimmin edellä mainittuun re-karakterisointi keskusteluun ja kuuluu näin osaksi yleisempää oikeuksien väärinkäytön kieltävää EU-oikeudellista periaatetta<sup>230</sup>. Käytännön mukaan perustamissopimuksen kanssa lähtökohtaisesti ristiriidassa oleva kansallinen sääntely voidaan katsoa oikeutetuksi, mikäli sen erityisenä tavoitteena on sulkea veroetujen ulkopuolelle puhtaasti keinotekoiset järjestelyt.<sup>231</sup> Veronkierron estämisen soveltamista oikeuttamisperusteena rajoittaa EU-tuomioistuimen vakiintunut tulkinta, jonka mukaan taloudellisten perusvapauksien käyttäminen ei sellaisenaan vielä merkitse oikeuksien väärinkäyttöä ja esimerkiksi alhaisemman verorasituksen tavoittelu sijoittautumisvapauden mahdollistamalla toimintojen jaolla jäsenmaiden kesken on katsottu sallituksi.<sup>232</sup> Tämän vuoksi edellytyksenä on oltava puhtaasti keinotekoinen järjestely. *Marks & Spencer* –ratkaisussa<sup>233</sup> ja tätä seuranneessa oikeuskäytännössä EU-tuomioistuin kuitenkin näyttäisi joustaneen kannastaan, jonka mukaan verojen vähentymistä ei voida hyväksyä oikeuttamisperusteeksi. Kyseisessä tapauksessa tuomioistuin viittasi tarpeeseen kiinnittää huomiota seurauksiin joita aiheutuisi, mikäli oikeutta rajat ylittävään tappiontasaukseen ei mitenkään rajoitettaisi.<sup>234</sup>

<sup>229</sup> Salminen & Urpilainen 2007, s. 364–365. Oikeuttamisperustetta koskevat edellytykset on keskeisiltä osiltaan muotoiltu asiassa C-264/96 Imperial Chemical Industries plc, asiassa C-234/00 Lankhorst-Hohorst GmbH ja asiassa C-436/00 X ja Y. Myöhemmin oikeuttamisperusteiden soveltaminen on kilpistynyt etenkin suhteellisuusperiaatteeseen, jota tuomioistuin on tulkinnut tiukasti. Ks. esim. asia C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant ja Salminen & Urpilainen 2007, s. 369.

<sup>230</sup> Käsitelty esimerkiksi asiassa C-255/02 Halifax Plc ym.

<sup>231</sup> Salminen & Urpilainen 2007, s. 369.

<sup>232</sup> Mainittu esimerkiksi asiassa C-212/97 Centros Ltd, kohta 27. Ks. lisää Salminen & Urpilainen 2007, s. 368. EU-tuomioistuin meni jopa asiassa C-234/00 Lankhorst-Hohorst niin pitkälle, että totesi kohdassa 37, että ”...since such a company will in any event be subjected to the tax legislation of the State in which it is established.” Terra & Wattel näkevät, että tuomioistuimen mukaan tapauksessa Saksan olisi tullut kunnioittaa Hollannin verotusvaltaa, eikä aiheuttaisi kaksinkertaista verotusta. Kirjoittajat kuitenkin kritisoivat tämän tyypistä näkökantaa, lähinnä sillä perusteella ettei ole sopimusta tai sääntöä siitä, kenen verojärjestelmä olisi kussakin tapauksessa se ensisijainen. Ks. lisää Terra & Wattel 2008, s. 587.

<sup>233</sup> Asia C-446/03 Marks & Spencer plc, etenkin kohta 49.

<sup>234</sup> Salminen & Urpilainen 2007, s. 370 ja laajemmin Terra & Wattel 2008, s. 753–768.

*Marks & Spencer* –ratkaisun johdosta tuomioistuin sai vielä ratkaistavakseen joukkokanteen<sup>235</sup>, jonka ratkaisussa tuomioistuin tuli adaptoineeksi siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen osaksi arviointikaavaansa, sijoittaen sen *Rule of Reason* -punninnan alapuolelle. Terran ja Wattelin mukaan sellaiset kansalliset siirtohinnoittelusäännökset, jotka sulkevat valtion sisälle jäävät liiketoimet säädösten ulkopuolelle, ja jotka aiheuttavat kaksinkertaista verotusta, ovat viimeistään kyseisestä tapauksesta lähtien kuuluneet unionin tuomioistuimen *Rule of Reason*- ja kohtuullisuusarvioinnin piiriin.<sup>236</sup>

Syrjivään sääntelyyn sisältyvään riskiin on viitattu myös valtiovarainvaliokunnan nykyistä siirtohinnoittelusääntelyä koskevassa mietinnössä, jossa todetaan, että ”ehdotetulla sääntelyllä on haluttu välttää ne yhteisöoikeudelliset riskit, jotka saattaisivat liittyä kotimaisten ja rajat ylittävien toimien erilaiseen kohteluun säännöstasolla.” Mietinnön mukaan kun kysymys on yhteisöverokertymän turvaamisen kannalta merkittävästä säännöksestä, ei sitä ole ”syytä säätää riskialttiissa muodossa”. Valiokunta viittaa myös konserniverokeskukselta saatuun tietoon, jonka mukaan verovelvolliset olivat jo uuden sääntelyn valmistelun aikaan esittäneet joissakin tilanteissa syrjintää koskevia väitteitä. Verovelvollisten mukaan silloinen verotusmenettelylain 31 § loukkasi juuri EU:n perustamissopimuksessa taattua sijoittautumisvapautta syrjimällä yrityksiä niiden kansalaisuuden perusteella.<sup>237</sup> Myös siirtohinnoittelusääntelyä koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että on mahdollista, että *Lankhorst-Hohorst* -ratkaisuun vedoten esitettäisiin yhteisön oikeuteen perustuvia väitteitä sellaisia siirtohinnoittelusäännöksiä kohtaan, joita sovellettaisiin ainoastaan rajatylittäviin tilanteisiin<sup>238</sup>.

Kuten edellä mainitusta käy ilmi, on nykyistä kansallista siirtohinnoittelusääntelyä laadittaessa otettu huomioon myös unionin oikeudesta kumpuavia velvoitteita. Toisaalta soveltamiskäytäntö on osoittanut, että varsinkin liiketoimien oikeudellisen muodon rekarakterisoinnin kohdalla on liikuttu jo unionin oikeuden vastaisten toimien puolella, kun veronkiertoa on pyritty perustelemaan ainoastaan markkinaehtoperiaatteesta poikkeamisella, ilman liiketoimen toteamista puhtaasti keinotekoiseksi. Seuraavassa vielä kokoavasti unionin oikeuden asettamista ehdoista veronkierron estämiselle<sup>239</sup>:

<sup>235</sup> Asia C-524/04 Test Claimants.

<sup>236</sup> Terra & Wattel 2008, s. 589–590.

<sup>237</sup> VaVM 22/2006 vp., s. 4.

<sup>238</sup> HE 107/2006 vp, s. 11. Mainittu tapaus C-234/00 Lankhorst-Hohorst GmbH.

<sup>239</sup> Weber 2006, s. 248.

1. Veronkierron estävän lainsäädännön tavoitteiden tulee olla yhdenmukaisia unionin oikeuden kanssa.
2. Veronkierron estämisen toimenpiteillä ei saa tehdä eroa kansallisten ja muiden jäsenmaiden (oikeus)henkilöiden kohdalla.
3. Veronkierron estämisen toimenpiteiden tulee olla johdonmukaisia.
4. Jos saavutettavissa ei ole (vero)hyötyä, ei tilanteessa voi myöskään olla veronkiertoa.
5. Veronkierto tulee todeta sekä objektiivisen että subjektiivisen kriteeristön pohjalta.
  - a. Objektiivinen tarkastelu edellyttää koko oikeustoimen tarkastelua, ottaen huomioon sekä muodolliset, että tapauksen todelliset ja yksilölliset olosuhteet.
  - b. Subjektiviisessa tarkastelussa on löydettävä selvä ja seurattava yhteys objektiivisesti tarkasteltujen olosuhteiden ja subjektiivisen toiminnan tarkoituksen välillä, jolloin keinotekoiset järjestelyt voidaan erottaa perusvapauksien asianmukaisesta käytöstä.

#### 4.4 TULKINTAKANNANOTTO LEGALITEETTIPERIAATTEEN TOTEUTUMISESTA

Tolonen on todennut, että yhteiskuntaelämän kiihtyvä muutostahti on saanut lainsäätäjän siirtämään yleislausekkeiden muodossa harkintavaltaa tuomarille ja kun tuomari tällöin harkinnan ja oikeusperiaatteiden mukaisesti ratkaisee tapausta, hän ei enää suoraan ”sovello” tai ”noudata” oikeutta. Tuomarin toiminta perustuu tällöin konkreettisen tapauksen erityispiirteiden yhteensovittamiseen väljän periaatteen tunnusmerkistön kanssa.<sup>240</sup> Laki itsessään on usein jo epätäydellinen. Myös Myrsky on ottanut asiaan kantaa ja todennut, että kun lakiteksti on selkeä, muiden oikeuslähteiden rooli jää vähäisemmäksi. Jos taas lakiteksti on epäselvä, muiden oikeuslähteiden ja erityisesti oikeuskäytännön rooli asian ratkaisemissa korostuu<sup>241</sup>.

Siirtohinnoittelusääntelyyn kaikki edellä mainittu pätee erityisen hyvin, koska koko sääntelyn perusta lepää markkinaehtoperiaatteessa ja sen tulkitsemisessa. Laaja-alaisen sääntelyn kohteensa vuoksi myös muiden oikeuslähteiden rooli on kasvanut tavallista huomattavasti merkittävämmäksi. Siirtohinnoittelun kohdalla tulkinta-apua ei tosin ole pääsääntöisesti haettu Myrskyn mainitsemasta oikeuskäytännöstä, vaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeesta. Lakeja ei kuitenkaan tarkoituksella tehdä epäselviksi, tai *epätäydellisiksi*. Lain epätäydellisyyden yleisiksi syiksi Tolonen listaa kolme pääasiallista tekijää<sup>242</sup>:

- 1) Lain tulee olla yleinen ja koskea omalla sovellutusalueellaan kaikkia. Tämä saattaa vaikeuttaa sen toteamista, koska lopulta kuuluvat lain sovellutusalueeseen ja missä tilanteissa.
- 2) Lainsäätäjä käyttää usein arki- tai yleiskieltä, jonka käsitteet ovat tapauksesta riippuen enemmän tai vähemmän avoimia.
- 3) Lainsäätäjä saattaa jättää tietoisesti lainsoveltajan harkittavaksi täsmällisen merkityssisällön. Tämän tärkeän tapausryhmän muodostavat yleiset oikeusperiaatteet (sekä perus- ja ihmisoikeudet), joiden merkitys on alati lisääntymässä. Osa merkityksen lisääntymisestä johtuu juuri yhteiskunnan muutosvauhdista, joka edellyttää väliä säännöksiä.

<sup>240</sup> Tolonen 2003, s. 134–135. Tolosen ajatus perustuu KKO:n pitkäaikaisen presidentin Olavi Heinosen näkökantoihin, joita on esitelty Tolosen teoksessa sivuilla 124–126. Samaa lopputulokseen on päätynyt myös Aarnio 20 vuotta aikaisemmin, ks. Aarnio 1982, s. 19–20 tai tämän tutkimuksen sivu 90.

<sup>241</sup> Myrsky 2002, s. 174.

<sup>242</sup> Tolonen 2003, s. 109. Ks. oikeusperiaatteiden ja perus- ja ihmisoikeuksien roolista luku IV.5.

Yleislausekkeiden käyttäminen siis siirtää harkintavaltaa kohti lainsoveltajaa ja siirtohinnoittelutapauksissa ensisijaisen tulkitsijan roolin on saanut verohallinto. Vaikka verolainsäädännöltä vaaditaankin täsmällisyyttä ja tarkkarajaisuutta, ei poikkeuksellisen laajan ja vaikeasti hallittavan kohteen, kuten siirtohinnoittelun, kohdalla ole välttämättä edes mahdollista päästä absoluuttisen kattavaan sääntelyyn. Tämä liittyy etenkin Tolosen listauksen ensimmäiseen kohtaan, kun siirtohinnoittelussa ratkaisevaa on monin erilaisin tavoin syntyvän määräysvallan toteaminen ja tässä suhteessa tehtyjen lukuisten erilaisten liiketoimien hinnoittelu. Liian tarkat määritelmät saattaisivat sulkea tietynlaisen määräysvallan sääntelyn ulkopuolelle, tai vapauttaa jotkin etuyhteissuhteessa tehdyt liiketoimet sääntelyn piiristä kokonaan.

Lisäksi sääntelyn toteuttamisen tapaa rajaa käytännössä sekä OECD:n että Euroopan unionin hyväksymä markkinaehtoperiaate, jonka soveltamiseen myös Suomen kansallinen lainsäädäntö perustuu. Kansainväliseksi standardiksi muodostuneen markkinaehtoperiaatteen noudattaminen hyödyttää periaatteessa sekä veronsaajaa että verovelvollista, kun yhtenäinen toimintamalli lisää verotuksen suorittamisen ennakoitavuutta valtioiden välillä ja vähentää siirtohinnoitteluun liittyviä raportointikustannuksia<sup>243</sup>. Kansallisella tasolla muita valtioita tarkemmin säädelty periaate saattaisi aiheuttaa ongelmia sekä raportoinnin, verojen keräämisen että myös mahdollisen kaksinkertaisen verotuksen muodossa. Toisaalta oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen vaikuttaa heikentävästi markkinaehtoperiaatteen luonne tunnetusti tulkinta-alktiina periaatteena, joka taas on seurausta sen pyrkimyksistä pysyä yleisenä, joustavana ja laaja-alaisena periaatteena ”yhteiskunnan muutosvauhdin” edellä<sup>244</sup>.

Varsinaisena tulkintakannanottona on edellä esityn vuoksi mahdollista todeta, että legaaliteettiperiaate toteutuu ainakin pääosin siirtohinnoittelua koskevassa kansallisessa sääntelyssä. Yksittäisten säädösten osalta puutteita sen sijaan löytyy, joista merkittävimpana esimerkkinä verotusmenettelylain 14 a §:n pienen ja keskisuuren yrityksen raja-arvot sekä riippumattomuutta kuvaavat omistus- ja sidosyhteysmääritelmät. Kyseisessä pykä-

<sup>243</sup> Ks. esim. HE 107/2006 vp, s. 11. Myös Myrsky on todennut, että hyvään verojärjestelmään kuuluvat järjestelmän kansainvälinen tehokkuus ja yhteensopivuus muiden maiden verojärjestelmien kanssa. Ks. Myrsky 2013, s. 139.

<sup>244</sup> Tulkinnanvaraisuus on todettu myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa: ”Because transfer pricing is not an exact science, it will not always be possible to determine the single correct arm's length price; rather, as Chapter III recognizes, the correct price may have to be estimated within a range of acceptable figures. Also, the choice of methodology for establishing arm's length transfer pricing will not often be unambiguously clear.” OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises 2010, s. 133.

lässä Ojasen muotoilemista perustuslain 81 §:n asettamista vaatimuksista ei toteudu sen enempää täsmällisyys kuin verolainsäädännön delegoinnin kielto alemmalle säädöstasollekaan. Toinen havaittu puute on erillisyyhtiöperiaatteen jättäminen pelkästään verosopimusten määriteltäväksi. Muilta osin ongelmat näyttävät johtuvan enemmänkin tulkinnasta, johon luonnollisesti verrattain kapea-alaisella sääntelyllä saattaa olla negatiivisella tavalla mahdollistavia vaikutuksia. Edellä on tuotu toistuvasti esille, että viranomaisen harkinta verolainsäädännön osalta tulisi olla sidottua harkintaa. Mikäli tulkin-  
taongelmat muodostuvat substanssin kannalta merkittäviksi, saattaa se olla merkki liian kapea-alaisesta sääntelystä tai avoimista oikeussäännöistä, kuten luvun alussa tuotiin esille.

Toisaalta kuten oikeusvarmuutta käsittelevästä kokonaisuudesta myöhemmin tässä tutkimuksessa ilmenee, on verohallintoa syytetty myös aggressiivisen tulkintalinjan omaksumisesta. Edellä on myös osoitettu, että osa verohallinnon omaksumista tulkinnoista on todettu tuomioistuimissa myös suorastaan lainvastaisiksi, kuten liiketoimien re-  
karakterisointi verotusmenettelylain 31 §:n nojalla ja tässäkin tutkimuksessa kritisoitu veronkorotusten oikeusperusta. Sinänsä kapea-alaisen sääntelyn lisäksi tähän ovat kuitenkin vaikuttaneet myös osin harkitsemattomilta vaikuttavat muotoilut siirtohinnoittelusääntelyn hallituksen esityksessä, jonka johdosta sinänsä hyvin pitkällekin menevät tulkinnot pelkästään OECD:n siirtohinnoitteluohjeen nojalla saattavat vaikuttaa lainsäätäjän tarkoitukselta. Esimerkiksi valtiovarainvaliokunta on kuitenkin muotoillut OECD:n ohjeiden käytön monin paikoin huomattavasti hallituksen esityksessä olevaa kirjoitusasua neutraalimmin<sup>245</sup>. Mäenpää on yleisellä tasolla todennut, että mikäli eduskunnan valiokunta on esittänyt jotain säännöstä koskevan kannanoton, olisi se asetettava hallituksen esityksen perustelujen edelle<sup>246</sup>.

Onko siirtohinnoittelusääntelyssä sitten tehty kaikki voitava? Yksi mielenkiintoinen piirre liittyy tämän yritysten kannalta hyvinkin merkittävin sääntelyn alkuvaiheisiin – dokumentaatiovelvollisuus otettiin käyttöön heti sääntelyn voimaantulumisesta lähtien 1.1.2007, ilman siirtymäaikoja ja jopa ennen ensimmäistäkään verohallinnon ohjetta<sup>247</sup>. Oikeusministeriön julkaiseman Lainkirjoittajan oppaan mukaan uudessa laissa joudu-

<sup>245</sup> ”Ehdotukset verovelvollisilta vaadittavien tietojen laajuudesta ja lajista perustuvat puolestaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa kuvattuihin, kaikkiin siirtohinnoittelututkimuksiin soveltuviin yhteisiin piirteisiin.” Ks. VaVM 22/2006 vp, s. 6. Vrt. hallituksen esityksen muotoiluihin tämän tutkimuksen sivulla 46.

<sup>246</sup> Ks. Mäenpää 2000, s. 186. Ks. myös lainvalmisteluprosessista tutkimuksen s. 26.

<sup>247</sup> Dokumentointia koskeva ohje annettiin 19.10.2007.



taan usein säätämään siitä, kuinka ennen sen voimaantuloa tapahtuneita asioita tai harjoitettua toimintaa kohdellaan uuden lain tultua voimaan. Oppaan mukaan uusien oikeussääntöjen käsittelemiä asioita tai toimintaa ei kenties aikaisemmin ole lainkaan säännelty tai uudella säännöksellä niitä säännellään ainakin jollakin tavoin aikaisemmasta poikkeavasti. Tällaisessa tilanteessa saattaa tämän vuoksi olla tarpeen säätää siitä, minälaisiin asioihin tai toimintaan uutta lakia sovelletaan, jatketaanko vanhan lain soveltamista vielä hetken aikaa uuden lain tultua voimaan tai katsotaanko uuden lain jotkin vaikutukset ulottuviksi jo vanhan lain aikaisiin tapahtumiin.<sup>248</sup> Siirtymäaika olisi saattanut auttaa yrityksiä sisäistämään uuden sääntelyn mukanaan tuomat entistä yksityiskohtaisemmat vaatimukset ja kokonaan uudet dokumentointivelvoitteet.

Alkuperäisestä siirtohinnoittelusääntelystä puuttuivat myös niin kutsutut korkoleikkuri- ja alikapitalisointisäännökset sekä laintasoinen menettelysäännös siirtohinnoittelua koskevien ennakkoratkaisujen, eli niin kutsutun APA-menettelyn (Advanced Pricing Agreement) läpiviemisestä. Vuoden 2014 alusta voimaan tullut korkoleikkurisäännös paikkasi näitä puutteita osittain, mutta laintasoisia APA-ohjeita verotusmenettelylaissa ei edelleenkään ole, vaikka ennakkoratkaisujen määrä onkin jatkuvassa kasvussa. Siirtohinnoittelua koskevien ennakkoratkaisujen hakeminen on verotusmenettelylain yleissäännöksen varassa ja siirtohinnoittelua koskevan ennakkoratkaisuhakemuksen sisältö määritelty verohallinnon julkaiseman yleisen ohjeen osana.<sup>249</sup> Korkoleikkurisäännöksenä toimiva elinkeinoverolain 18 a § taas ei ota kantaa lainan osapuolten väliseen pääomarakenteeseen 3 momentin suurempi/pienempi –asetelmaa lukuunottamatta, eli ei näin ole varsinainen ”alikapitalisointisäännös”, jonka puutteeseen esimerkiksi Haapaniemi ja Äimä ovat artikkeleissaan viittaneet<sup>250</sup>. Verohallinto on kuitenkin soveltamiskäytännössään ollut taipuvainen arvioimaan osapuolten välistä ”markkinaehtoista pääomarakennetta”, joten lainsäädännöllisen tuen puute vaikuttaneen verotuksen ennustettavuuteen ja tätä kautta myös oikeusvarmuuteen<sup>251</sup>. Joiltain osin kansallinen säänte-

<sup>248</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, s. 409.

<sup>249</sup> Siirtohinnoittelua koskeviin ennakkoratkaisumenettelyihin sovelletaan yleisiä verotusmenettelylain 8. luvun ennakkoratkaisuja koskevia säädöksiä. Verohallinto on julkaissut myös yleisen ennakkoratkaisuja käsittelevän ohjeen Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös, Dnro A15/200/2013, jossa todetaan, että ” Siirtohinnoittelua koskeviin hakemuksiin on liitettävä muun muassa toimintoanalyysi, ehdotetun siirtohinnoittelumenetelmän yksityiskohdat, taloudellinen informaatio ja hakemuksessa tarkoitettua liiketoimea koskevat juridiset sopimukset.”

<sup>250</sup> Haapaniemi 2013, s. 35–36 ja Äimä 2011, s. 1542–1546.

<sup>251</sup> Ks. esim. Haapaniemi 2013, s. 31–33.

lymme on siis myös ainakin vajavaista, joskaan ei nyt suoraan legaliteettiperiaatteen vastaista.

Lopuksi on todettava, että vaikka edellä tuotiinkin esille, että perustuslain sanamuodon mukaisesta tulkinnasta huolimatta ”yksilön oikeudet ja velvollisuudet” eivät rajaudu ainoastaan *yksilön* oikeuksiin, ovat siirtohinnoittelusääntelyn kohteet myös verrattain kaukana tästä *yksilön* sanamuodon mukaisesta tulkinnasta. Esimerkiksi perustuslakivaliokunta on kiinnittänyt huomiota siihen, kohdistuvatko velvoitteet pörssiyhtiöihin tai muihin varallisuusmassaltaan huomattaviin oikeushenkilöihin. Valiokunta on todennut, että velvoitteisiin liittyvä lainsäätäjän liikkumavara on edellä mainitunkaltaisten yritysten kohdalla suurempi kuin silloin, kun sääntelyn vaikutukset muodostuvat hyvin välittömiksi oikeushenkilön taustalla olevien luonnollisten henkilöiden asemalle.<sup>252</sup> Valiokunnankin kannasta on johdettavissa, että volyymiltään merkittävää liiketoimintaa harjoittavalta yritykseltä voidaan odottaa myös tavallista verovelvollista perusteellisempaa selonottovelvollisuutta, ilman legaliteettiperiaatteen vaarantumista.

---

<sup>252</sup> PeVL 45/2005 vp, s. 3. Näin myös esim. PeVL 61/2002 vp, s. 3–4.

## 5 OIKEUSVARMUUDEN JA ENNAKOITAVUUDEN VAATIMUKSET

### 5.1 OIKEUSVARMUUDEN JA ENNAKOITAVUUDEN KÄSITTEISTÄ

Siirtohinnoittelun sääntelyn ja sen tulkinnan kriittisen suhteen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen ovat artikkeleissaan ottaneet aiemmin esille muun muassa Ossi Haapaniemi ja Kristiina Äimä<sup>253</sup>. Kuten tutkimuskysymysten asettelun kohdalla kävi jo ilmi, linkittyvät oikeusvarmuus ja ennakoitavuus tässä tutkimuksessa päätutkimuskysymyksen valtiosääntöoikeudellisessa mielessä ennen kaikkea oikeusvaltioperiaatteen (PL 2 §) sekä yksilön oikeuksista ja velvollisuuksista päättämisen (PL 80 §) kautta. Tuomas Ojasen mukaan myös vero-oikeuden legaliteettiperiaatteessa on pohjimmiltaan kysymys verovelvollisten oikeudesta lukea veron suuruuden perusteet laista sekä riittävän veron suuruutta koskevan ennustettavuuden luomisesta.<sup>254</sup> Oikeusvarmuuden periaatteen keskeisenä sisältönä voidaankin pitää juuri oikeusjärjestyksen ja siihen perustuvan päätöksenteon ennakoitavuuden vaatimusta. Tämä tarkoittaa, että lainsäädännön on oltava riittävän täsmällistä, jotta oikeussubjektit voivat selkeästi ymmärtää siihen perustuvat oikeutensa ja velvollisuutensa.<sup>255</sup> Myös unionin tuomioistuin on todennut, että oikeusvarmuuden yleinen periaate edellyttää erityisesti, että säännösten on oltava selviä ja täsmällisiä, jotta oikeussubjektit voivat ilman epävarmuutta saada tiedon oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan ja ryhtyä asianmukaisiin toimenpiteisiin<sup>256</sup>. Samoin perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännössä on korostettu säädösten täsmällisyyttä ja tarkkarajaisuutta, sekä yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien, että myös vero-oikeuden legaliteettiperiaatteen kohdalla<sup>257</sup>.

Täsmällisen lainsäädännön ja siihen linkittyvän ennakoitavuuden lisäksi oikeusvarmuuden periaatteeseen on katsottu kuuluvan myös saavutettujen oikeuksien suoja, taannehtivien oikeusvaikutusten kielto sekä ymmärrettävän kielen vaatimus<sup>258</sup>. Oikeusvarmuuden määrittely ei siis ole aivan yksiselitteistä ja Raition mukaan myös mahdotonta – oikeusvarmuus on oikeuden syvätasoon kuuluva periaate, jota ei pelkästään käsitteiden

<sup>253</sup> Haapaniemi 2013 ja Äimä 2011, s. 1551–1552.

<sup>254</sup> Ojanen 2008, s. 303.

<sup>255</sup> Lainkirjoittajan opas 2013, s. 180 ja Laakso et. al. 2006, s. 344.

<sup>256</sup> Asia C-308/06 Intertanko and others vs. Secretary of State for Transport.

<sup>257</sup> Ks. esim. PeVL 51/2010 vp, s. 2 ja PeVL 20/2008 vp, s. 2.

<sup>258</sup> Raitio 2001, s. 314 ja Lainkirjoittajan opas 2013, s. 180.

avulla pysytä tyhjentävästi määrittämään.<sup>259</sup> Seuraavassa vertailun vuoksi katkelma valtiovarainministeriön yritysverotuksen kehittämistyöryhmän muistiosta, joka on laadittu nykyisen siirtohinnoittelusääntelyn valmistelun aikaan. Katkelma sisältää hämentävän samankaltaisia huomioita tämän tutkimuksen tutkimuskysymysten asettelujen kanssa.

”Oikeusvarmuudella tarkoitetaan sitä, että veroratkaisu on lainmukainen ja että verovelvollinen on voinut ennustaa ratkaisun sisällön. Veropäätösten ennustettavuus on olennainen osa oikeusvarmuutta. Oikeusvarmuuden toteutumiseen vaikuttaa merkittävästi lainsäädäntötekniikka. Yksityiskohtaisten säännösten katsotaan yleensä parantavan verotuksen ennustettavuutta, kun taas yleisluontoisten periaatteiden varaan luodut säännökset aiheuttavat tulkintaongelmia ja vähentävät siten ennustettavuutta. Toisaalta myös yksityiskohtaiset säännökset voivat johtaa tietyissä tilanteissa lopputuloksiin, jotka eivät vastaa säännöksen alkuperäistä tarkoitusta. Joka tapauksessa verolainsäädännön tulisi oikeusvarmuuden näkökulmasta kattaa ainakin merkittävimmät käyttäytymisen muodot. Oikeusvarmuuden kannalta olennaista on myös toimiva oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmä. Ennustettavuuteen kuuluu laajassa mielessä myös tulevien verosäännösten ennustettavuus. Erityisesti tällä on merkitystä arvioitaessa pitkävaikutteisten toimien verotuksellisia seuraamuksia, kuten lainarahoituksella tehdyn sijoituksen korkojen vähennysoikeutta tulevaisuudessa. Lainsäädännön ennustettavuus edellyttääkin verolainsäädännöltä jatkuvuutta. Muutoksia ei tule tehdä vähäisin perustein. Toisaalta tietyt verolainsäädännön muutokset on pakko toteuttaa yllätyksellisesti, jotta muutos ei aiheuttaisi käyttäytymismuutoksia verovelvollisissa ja tekisi lain tarkoitusta ennalta tyhjäksi.”<sup>260</sup>

Oikeusvarmuuden tarkemman jaottelun osalta seuraavissa luvuissa on hyödynnetty Raition muotoilemaa teoriaa, jossa oikeusvarmuus jakaantuu muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen osaan<sup>261</sup>. Lyhyesti kuvailtuna tulen punnitsemaan Raition teoreettisessa viitekehyksessä täyttääkö siirtohinnoittelun kansallinen sääntely oikeusturvaodotuksen, eli estääkö se mielivallan sekä takautuvan ja ennakoimattoman lainkäytön, ohjaten päätöksiä samalla oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan (muodollinen oikeusvarmuus), ovatko siirtohinnoittelun oikeusnormit päteviä ja tehokkaita (faktuaalinen oikeusvarmuus) sekä mielekkäitä ja hyväksyttäviä (aineellinen oikeusvarmuus).

<sup>259</sup> Raitio 2001, s. 314 ja Raitio 2012, s. 403.

<sup>260</sup> Yritysverotuksen kehittämistyöryhmän työryhmämuistioita 4/2006, s. 17.

<sup>261</sup> Ks. esim. Raitio 2012, s. 404–406.

Raition mukaan kolmijakoinen oikeusvarmuuden jaottelu edustaa samalla myös oikeuspositivismia (muodollinen oikeusvarmuus), oikeusrealismia (faktuaalinen oikeusvarmuus) ja luonnonoikeusteoriaa (aineellinen oikeusvarmuus). Raition mukaan oikeusvarmuuden ydin ilmentyy erityisesti oikeudellisessa päätöksenteossa suoritettavana ennakoitavuuden ja hyväksyttävyyden välisenä punnintana, jossa vastakkain ovat tällöin muodollinen ja aineellinen hyväksyttävyys. Faktuaalisen oikeusvarmuuden voidaan nähdä näin ollen syntyvän muodollisen ja aineellisen oikeusvarmuuden punoutuessa yhteen.<sup>262</sup>

## 5.2 MUODOLLINEN OIKEUSVARMUUS

Raition formuloinnin mukaisesti muodollinen oikeusvarmuus koostuu eritoten oikeusturvaodotuksen toteutumisesta ja mielivallan sekä takautuvan ja ennakoimattoman lainkäytön estämisestä. Samalla muodollisen oikeusvarmuuden toteutuminen edellyttäisi, että soveltajalla olisi käytössään selkeä säädöshierarkia ja säännösten pitäisi pystyä ohjaamaan päätöksiä oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan.

Sääntelyn takautuvuutta käsiteltiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden osalta laajasti jo tutkimuksen luvussa 4.2.2., eikä siellä esitettyä ole syytä toistaa tässä. Keskeisimmiksi oikeusvarmuuteen liittyviksi argumenteiksi voidaan nostaa perustuslakivaliokunnan yleinen huomautus siitä, että verolakeihin sisältyy oikeus luottaa verovelvollisuuden kannalta olennaisia oikeuksia ja velvollisuuksia sääntelevän lainsäädännön pysyvyyteen. Valiokunnan mukaan taloudellisilla toimijoilla on lisäksi oikeus odottaa verolainsäädännöltä sellaista ennakoitavuutta, että he pystyvät etukäteen kohtuullisessa määrin arvioimaan verolainsäädännön merkityksen toimintaansa suunnitellessaan. Tämä liittyy erityisesti perustuslain 15 §:n omaisuuden suojan periaatteeseen, josta saattaa tietyissä tilanteissa johtua, että vaikutukseltaan taannehtivat säännökset voitaisiin antaa vain perustuslainsäätämisyjärjestyksessä<sup>263</sup>. Toinen OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden taannehtivaa soveltamista koskeva ja oikeusvarmuutta alentava seikka on korkeimman hallinto-oikeuden omaksuma ratkaisulinja, jonka mukaan ohjeiden taannehtiva soveltaminen on hyväksyttävää, mikäli taannehtivat kohdat eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen. Oikeusvarmuuden ja ennakoita-

<sup>262</sup> Raitio 2001, s. 300–301 ja 314.

<sup>263</sup> PeVL 1/2009 vp. s. 2. ja Lainkirjoittajan opas 2013, s. 406. Perustuslakivaliokunnan käytännöstä ks. esim. PeVL 39/2006 vp, s. 2.

vuuden kannalta on ongelmallista, kuinka ja missä määrin verovelvollinen pystyy varmistumaan uusien ohjeen kohtien taannehtivasta vaikutuksesta. Ennakoitavuuden osalta viittaa jo aiemmin käsiteltyyn verotusmenettelylain 14 a §:ään, joka epäselvyydessään saattaa johtaa verovelvollisen kannalta ennakoimattomaan dokumentointivelvollisuuteen<sup>264</sup>.

Aarnion mukaan oikeusturva käsitteenä perustelee oikeudelliselle argumentoinnille asetettavan rationaalisuusvaatimuksen. Oikeusturva jakaantuu Aarnion määritelmässä vaatimukseen mielivallan välttämisestä sekä vaatimukseen siitä, että ratkaisu on oikea. Mielivaltaan Aarnio liittää kiinteästi satunnaisuuden ja siihen liittyvän epävarmuuden ja toteaa, että suoja mielivaltaa vastaan on aina suojaa vallankäyttäjää vastaan.<sup>265</sup> Oikeusturvaodotuksen voidaan katsoa perustuvan Aarnion esittämien, oikeuden syvempiin rakenteisiin kuuluvien vaatimusten käytännön toteuttamiseen.

Perustuslaissa oikeusturvan saatavuutta käsittelee 21 §, jonka 1 momentin mukaan ”Jokaisella on oikeus saada asiansa käsiteltyksi asianmukaisesti ja ilman aiheutonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.” Oikeusturvan saatavuuden osalta siirtohinnoittelua koskevat asiat eivät kansallisella tasolla eroa muista verohallinnon päätöksistä, joiden muutoksenhausta säädetään verotusmenettelylain 5. luvussa.

Tavanomaisten oikeusturvakeinojen lisäksi verotusmenettelylain seurannaismuutosta koskevaa 75 §:ää on sovellettu veroviranomaisen tekemän siirtohinnoitteluoikaisun vastaoikaisun oikeudellisena perustana (mikäli verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla edellyttää vastaoikaisun tekeminen kuitenkin verovelvollisen erillistä hakemusta) ja 89 §:ää keskinäistä sopimusmenettelyä (kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen huojentaminen, MAP-menettely) ohjaavana pykälänä<sup>266</sup>. Valtioiden välisen MAP-menettelyn vaihtoehtona on myös unionin jäsenmaiden kesken sovittuun arbitraatiosopimukseen perustuva arbitraatiomenettely, jonka johdosta siirtohinnoittelun oikeusturvaa koskevan sääntelyn voidaan katsoa olevan vähintään muun verolainsäädännön tasoista. Lisäksi Suomessa on mahdollista hakea siirtohinnoit-

<sup>264</sup> Ks. esim. tutkimuksen sivu 73–74.

<sup>265</sup> Aarnio 1982, s. 15–16. Vaatimukseen ratkaisun oikeellisuudesta palataan aineellisen oikeusvarmuuden käsittelyn yhteydessä.

<sup>266</sup> Karjalainen – Raunio 2007, s. 34–35 ja Jaakkola et. al. 2012, s. 38–39.

telua koskevaa ennakkoratkaisua, APA:a, jonka verohallinto on katsonut lisäävän oikeusvarmuutta ja oikeusturvaa.<sup>267</sup>

Kuten edellä on jo käynyt ilmi, ovat siirtohinnoittelua koskevat muutoksenhakuprosessit kuitenkin parhaimmillaankin vuosien mittaisia ja kansainvälisten, neuvotteluihin perustuvien menettelyiden läpivieminen niin yrityksille kuin kansallisille veroviranomaisillekin haastava ja raskas prosessi. Tämän lisäksi lainvoimainen kansallisen lainkäyttöelimen päätös voi sitoa valtion kannan jo annettuun ratkaisuun sen saavuttaman oikeusvoiman vuoksi (*res judicata*), jolloin tämän maan osalta kyseessä ei ole enää edes aito neuvottelutilanne<sup>268</sup> ja vastaoikaisun tekemiselle varatut määräajat ovat usein saattaneet jo päättyä<sup>269</sup>. Kyseiset sinänsä siirtohinnoittelua koskevat oikeusturvan saatavuuteen kohdistuvat vakavat ongelmat eivät kuitenkaan johdu nimenomaisesti siirtohinnoittelua koskevista kansallista säädöksistä, eivätkä näin ollen kuulu tämän tutkimuksen tutkimuskysymyksiin.

Oikeusturvan perusteita sääntelevän perustuslain 21 §:n 2 momentin mukaan ”Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.” Menettelyn ennakoitavuuden toteutumista toivottiin jo valtiovarainvaliokunnan käsittelyssä, kun muistioon kirjattiin maininta siitä, että valiokunta pitää uusien säännösten merkittävyyden vuoksi ”ensiarvoisen tärkeänä sitä, että lain soveltamisessa löydetään yhtenäiset ja helposti ennakoitavat menettelytavat.”<sup>270</sup> Käytännön soveltamistoiminnan ennakoitavuudesta, verotuskäytännön muuttumisesta, perustelemattomista päätöksistä ja jopa mielivallasta on kuitenkin esitetty niin paljon negatiivisia kommentteja, että verohallinto päätti puolustautua asiassa lehdistötiedotteen avulla<sup>271</sup>. Säädösten sisällön nojalla tämän tyyppiseen toimintaan ei kuitenkaan näyttäisi olevan (muusta verotuksesta) poikkeavaa mahdollisuutta. Pystyvätkö siirtohinnoittelun oikeusnormit sitten ohjaamaan päätöksiä oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan.

<sup>267</sup> Verohallinnon asiakastilaisuus siirtohinnoittelusta 28.11.2013, s. 13.

<sup>268</sup> Ks. liite jäsenmaiden vastauksista Final Report of the EU Joint Transfer Pricing Forum on the Interpretation of some Provisions of the Arbitration Convention COM(2009) 14.9.2009, Annex VIII.

<sup>269</sup> Jaakkola et. al. 2012, s. 28.

<sup>270</sup> VaVM 22/2006 vp, s. 7.

<sup>271</sup> Ks. Verohallinnon lehdistötiedote 20.01.2014 ja esim. Haapaniemi 2013, s. 33–34 ja Linnakangas, Helminen & Juusela 2014, Helsingin Sanomat 16.01.2014, sekä Helsingin Sanomat 8.3.2014, Talous uutiset. Fortum haastoi verottajan oikeuteen – Yhtiö ei ole saanut verottajalta pyytämiään tietoja ja Talouselämä 6.3.2014, Tebatti, puheenvuoro Juusela, Janne: Yritykset verottajan mielivallan armoilla.

Kuten edellä on useasti todettu, on siirtohinnoittelua koskeva laintasoinen sääntely niin kapeaa, että sen ohjaavaa vaikutusta on haasteellista arvioida. Siirtohinnoittelun perustan luova markkinaehtoperiaate on ollut Suomessa lakiin kirjattuna jo ennen nykyisiä siirtohinnoittelusäännöksiä ja myös hallituksen esityksessä on tuotu esille, että osa uudistuksen mukanaan tuomista säännöksistä merkitsee ainoastaan jo voimassa olleiden periaatteiden kirjaamista lakiin<sup>272</sup>. Uusia dokumentaatiosääntöjä lukuunottamatta uudella sääntelyllä ei mitä ilmeisimminkään ole ollut tarkoituksena tehdä radikaaleja *ohjaavia* muutoksia vallinneeseen verotuskäytäntöön niiden tullessa voimaan vuonna 2007. Vastaus kysymykseen pystyvätkö siirtohinnoittelun kapea-alaiset oikeusnormit ohjaamaan päätöksiä oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan vai ovatko ne päinvastoin aiheuttaneet tulkintalinjan (mahdollisen) muutoksen, onkin suhteellisen tulkinnanvarainen ja tämän tutkimuksen metodein lisäksi vaikeasti tavoitettava.

Vastausta voidaan kuitenkin lähteä hakemaan Aarnion oikeussäännösten tulkintaa koskevasta kommentista, jonka mukaan raskasliikkeinen lainsäädäntökoneisto ei yleensä voi reagoida kovinkaan joutuisasti yhteiskunnassa syntyviin ongelmatilanteisiin. Päävastuu joustavuuden toteuttamisesta, eli yhteiskunnan vaatimusten ja lainkirjaimen välisen jännitteen purkamisesta jää tällaisessa tilanteessa lain soveltajille.<sup>273</sup> Tällöin keskeiseksi nousee ratkaisuinstantssien omaksuma asenne, eli millä tavalla kyseessä oleva joustavuus, ennakoitavuutta kuitenkin vaarantamatta, saavutetaan. Jäykän legalistinen suuntaus olisi Aarnion mukaan omiaan korostamaan ratkaisijan valtaa ja auktoriteettia. Tällaisessa suuntauksessa laki itsessään riittää perusteluksi. Pidättyvämpi suhtautuminen lain kirjaimen riittävyteen sen sijaan puristaisi esiin asiaperusteluja – jos laki ei ratkaise kaikkea, olisi tukea etsittävä muualta. Aarnion mukaan myös tähän liittyy kuitenkin ylilyönnin vaara. Jos nimittäin lakien merkitys ratkaisuperusteena vesitetään tai se jopa kielletään, avataan portit mielivallalle. Aarnio korostaa, että lainsäädäntö on (puutteineenkin) ainoa käyttökelpoiseksi osoittautunut keino ohjata yleisellä tasolla käyttäytymistä. Muilla oikeudellisilla perusteluilla ei ole samaa virallisuutta eikä samaa yleispätevyyttä. Laille ominainen arvovalta puuttuu esimerkiksi arvostuksilta ja tavoiteharkinnoilta, jotka sinänsä ovat tärkeitä oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa.<sup>274</sup>

<sup>272</sup> Ks. esim. HE 107/2006 vp, s. 3 ja 11.

<sup>273</sup> Näin myös Tolonen 2003, s. 124–126.

<sup>274</sup> Aarnio 1982, s. 19–20.



Edellä mainitun mukaan suhteellisen avoimeksi jätetyn markkinaehtoperiaatteen ja kapean laintasoisen sääntelyn johdosta sääntelyn ennakoitavuuden toteuttaminen ja osin myös mielivallan karttaminen on jäänyt juuri verohallinnon harteille. Muodollista oikeusvarmuutta alentaa osin myös harkitsemattomilta vaikuttavat muotoilut siirtohinnoittelusääntelyn hallituksen esityksessä, jonka johdosta hyvin pitkällekin menevät tulkinnat pelkästään OECD:n siirtohinnoitteluohjeen nojalla saattavat vaikuttaa lainsäätäjän tarkoitukselta, hämärtäen näin selvän säädöshierarkian muotoutumista. Aarnion mukaan tällaisessa tilanteessa tulisi hyödyntää oikeuslähteitä mahdollisimman laajasti, ”puristaan esiin” myös asiaperusteluja, mutta kuitenkin aina (kapeaankin) laintasoiseen sääntelyyn nojaten. Luonnollisesti siirtohinnoitteluvoimaisuuksia koskevien perusteluiden systematisointi ja tulkinta kuuluu toisen tutkimuksen alaan, mutta edellä mainittu osaltaan osoittaa verohallintoa kohden siirtynyttä vastuuta, sekä myös mahdollisia syitä sille, miksi juuri verohallinto on syyttävien väitteiden kohteeksi joutunut. Kuten aivan tutkimuksen aluksi Aarniota siteerasin, edellytetään ratkaisijan toimivan oikeusjärjestyksen mukaisesti ja tuottavan näin maksimaalisesti oikeusturvaa, joka taas merkitsee ennustettavuutta ja yhdenmukaisuutta.<sup>275</sup> Negatiivinen palaute ei tässä yhteydessä siis ole välttämättä yllätys, mutta verohallinnon selvästi laajentuneen vastuun vuoksi vakavasti otettava ja selvittämisen arvoinen asia.

### 5.3 FAKTUAALINEN OIKEUSVARMUUS

Kuten edellä todettiin, on Raition mukaan faktuaalisen oikeusvarmuuden pohdinnan taustalla erityisesti oikeusrealistisia metodeja ja pohdinnan perustavanlaatuisena kysymyksenä ovatko (siirtohinnoittelun) oikeusnormit päteviä ja tehokkaita. Aarnion muotoileman, Jerzy Wróblewskin klassista oikeuden voimassaolon kolmijakoa hyödyntävän esitystavan mukaan oikeussäännön pätevyys riippuu sen systeemisidonnaisesta voimassaolosta ja tehokkuus taas on sidoksissa sen tosiasiallisen voimassaolon kanssa<sup>276</sup>.

---

<sup>275</sup> Aarnio 1982, s. 15.

<sup>276</sup> Aarnio 1982, s. 42–43.

Kuvio 1: Oikeussäännön voimassaolo

OIKEUSSÄÄNNÖN VOIMASSAOLO		
SYSTEEMIVOIMASSAOLO  (Pätevyys)	TOSIASIALLINEN VOIMASSOLO  (Tehokkuus)	ARVOPERUSTAINEN VOIMASSAOLO  (Hyväksyttävyys)

Kuten edellä on jo selvitetty, koostuvat kansalliset siirtohinnoittelun oikeussäännöt pääasiassa verotusmenettelylain pykälistä, ollen näin lain tasoista sääntelyä. Laki taas on etupäässä formaali oikeuslähde, jonka velvoittavuus sisältyy perustuslain antamaan auktoriteettiin. Lain pätevyys ei siis ole lain sisällöstä riippuvainen, vaan sen tulee täyttää ainoastaan sille asetetut muodolliset vaatimukset, eli olla menettelyllisesti oikein säädetty, sisällöltään perustuslain mukainen, asianmukaisesti julkaistu ja edelleen voimassa oleva eli toistaiseksi kumoamaton.<sup>277</sup> Siirtohinnoittelusääntelyn perustuslainmukaisuutta (legaliteettiperiaatteen toteutumisen kautta) on käsitelty kokoavasti jo edellä kappaleessa 4.2.5., eikä kyseisiä argumentteja ole syytä tässä kohdin toistaa. Ainut huomionarvoinen ja kansallisiin siirtohinnoittelun oikeusnormeihin faktuaalisen oikeusvarmuuden osalta liittyvä seikka on dokumentointivelvollisuuden epämääräiseksi jäänyt sisältö, josta johtaen verotusmenettelylain 14 a § ei täyttäisi perustuslain sille asettamia vaatimuksia ja ollen näin systeemivoimassaolon kannalta ainakin osittain epäpätevä. Yleisellä tasolla tarkasteltuna siirtohinnoittelun oikeussäännöt kuitenkin täyttävät edellä mainitut velvollisuudet ja ovat näin katsottavissa päteviksi. Kolmijaosta ilmenevä arvoperustainen voimassaolo eli oikeussäännön hyväksyttävyys taas liittyy Raition edustamassa oikeusvarmuuden luokittelussa aineelliseen oikeusvarmuuteen, eikä tämän vuoksi tule käsiteltäväksi vielä tässä kohdin.

Edellä kuvatuin perusteluin siirtohinnoittelun oikeussääntöjen faktuaalisen oikeusvarmuuden tarkastelu keskittyy niiden tehokkuuden, eli tosiasiallisen olemassaolon ympärille. Aarnion mukaan oikeusnormi on tehokas yhteiskunnassa silloin ja vain silloin, kun kansalaiset säännönmukaisesti noudattavat sitä käyttäytymisessään. Aarnio täsmentää vielä ajatustaan (liittäen sen samalla oikeusvarmuuteen ja ennen kaikkea ennakoitavuuteen) todeten säännönmukaisuuden merkitsevän, että jos joku joutuu suorittamaan käyttäytymistään koskevan valinnan, on todennäköistä, että hän valitsee normin mukaisen

<sup>277</sup> Tolonen 2003, s. 106–107. Ks. oikeusnormin pätevydestä myös Aarnio 1982, s. 45–50.

käyttäytymistavan.<sup>278</sup> Jos tarkastelunäkökulmana on yksilön valinta, motiivina tämänkaltaiselle toiminnalle on nähdäkseni Alf Rossin oikeusrealistiseen näkemykseen perustuva viranomaiskäyttäytymisen ennustaminen. Aarnion tulkitsemana Rossin käsityksen mukaan normi *on voimassa* tietyssä oikeusjärjestyksessä, kun se sisältyy sitovaksi koettuun normatiiviseen ideologiaan ja edelleen *tehokas*, kun se faktisesti vaikuttaa ohjaavasti viranomaisiin.<sup>279</sup> Ottaen huomioon Raition käsityksen faktuaalisen oikeusvarmuuden linkittymisestä nimenomaan oikeusrealismin kanssa, on nähdäkseni perusteltua jatkaa tämän tehokkuuden määritelmän kanssa.

Se miksi näen faktuaalisen oikeusvarmuuden merkityksellisenä siirtohinnoittelun oikeussääntöjen kohdalla, on nimenomaan Rossin omaksuma näkemys oikeusnormin voimassaolosta. Jos normi *on voimassa* tietyssä oikeusjärjestyksessä, kun se sisältyy sitovaksi koettuun normatiiviseen ideologiaan ja on *tehokas*, kun se faktisesti vaikuttaa ohjaavasti viranomaisiin, niin voidaanko OECD:n siirtohinnoitteluohje tämän formuloinnin nojalla katsoa tai sekoittaa oikeusnormiksi? Keskeinen kysymys on tällöin, omaako ohje tosiasiallista vaikutusta ja sisältyykö se näin ollen sitovaksi koettuun normatiiviseen ideologiaan.

Tosiasiallisen vaikutuksen määrittämisessä teoreettista tukea on haettu Wackerin väitöskirjasta, jossa hän korostaa, että oikeussäännösten normatiivisten vaikutusten tarkastelu edellyttää käsitteellistä eroa normien maailman ja tosiasioiden maailman välillä<sup>280</sup>. Tämä ei kuitenkaan estä sitä, että myös ei-oikeudelliset ohjausvälineet voivat saavuttaa (oikeudellisen sitomattomuuden lisäksi) ei-oikeudellista tosiasiallista sitovuutta. Wackerin mukaan tosiasiallisen velvoittavuuden tunne yleisesti ottaen (ei siis ei-oikeudellisiin ohjausvälineisiin rajautuen) perustuu:

- a) moraaliluonteiseen käsitykseen siitä, että oikeussäännöksiä on noudatettava tai
- b) haluun välttää oikeussäännöksen rikkomisesta seuraavia haittaseuraamuksia tai
- c) molempiin edellä mainittuihin motiiveihin.<sup>281</sup>

Tosiasiallisiksi oikeussäännösten vaikutuksiksi Wacker nimeää ne oikeussääntelyn seuraukset, jotka aiheuttavat jonkin muutoksen ihmisten käyttäytymisessä tai toiminnassa.

<sup>278</sup> Aarnio 1982, s. 50.

<sup>279</sup> Ks. esim. Aarnio 1982, s. 52.

<sup>280</sup> Ks. esim. Wacker 2009, s. 30.

<sup>281</sup> Wacker 2009, s. 7–8.

Tosiasiallisiin vaikutuksiin voidaan katsoa kuuluvan myös henkilöiden tietoisuuteen ja ajatteluun kohdistuvat vaikutukset, jolloin sääntelyn vaikutukset ilmenevät ihmisten tietyä asiaa koskevien mielipiteiden, asenteiden ja suhtautumisen muutoksena. Lopulta Wacker toteaa, että oikeussäännöksen tosiasiallisiin vaikutuksiin voidaan katsoa kuuluvan myös yksittäisen henkilön tietoisuudessa syntyvä kokemus oikeussäännöksen sitovuudesta ja mikäli henkilö tämän sitovuuden kokemisen seurauksena ryhtyy toimimaan tai pidättäytyy toimimasta tietyllä tavalla, merkitsee tämä oikeussäännöksen tosiasiallisen sitovuuden syntymistä.<sup>282</sup> Wackerin formulointi näyttäisi olevan hyvinkin lähellä Rossin ja Aarnion oikeusnormin tehokkuuden määritelmää. Oikeusnormin tehokkuuteen liittyen on Wackerin tutkimuksesta löydettävissä edelleen huomautus siitä, että myös oikeudellisesti sitomattomat instrumentit voivat vaikuttaa esimerkiksi tuomioistuintratkaisujen tai viranomaisten päätöksen sisältöön, joka taas tarkoittaa, että ei-oikeudellisetkin ohjausvälineet voivat saada myös *oikeudellisesti sitovaa* merkitystä välillisesti eli vaikuttaessaan esimerkiksi oikeuskäytännön sisältöön<sup>283</sup>.

Wackerin teesejä OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen sovellettaessa ja tutkimuksessa aiemmin osoitettua ohjeen merkittävyyttä peilaten niiden voidaan sanoa tuottavan *tosiasiallisen sitovuuden kokemuksen*. Näin eritoten siksi, koska verovelvollinen tietää verohallinnon noudattavan tarkasti näitä ohjeita, minkä vuoksi verovelvollisen oma noudattamatta jättäminen johtaisi luultavasti virheellisen siirtohinnoittelun vuoksi sanktioon. Edelleen ohjeiden voidaan katsoa viranomaisia ohjaavan vaikutuksensa vuoksi olevan luonteeltaan myös *tehokkaita*. Tätä kantaa tukee esimerkiksi se, että verohallinnon noudattamiskäytännön lisäksi myös tuomioistuimet ovat todenneet ohjeet merkittäväksi tulkintalähteeksi, jonka vuoksi ohjeilla voidaan katsoa olevan myös *rajatusti välillistä oikeudellista sitovuutta*.

Oikeusvarmuuden kannalta tämän voidaan katsoa olevan ongelmallista, kun tosiasiallinen sitovuuden kokeminen ei kuitenkaan tässä tapauksessa tarkoita samaa kuin kuuluminen osaksi sitovaksi koettavaa *normatiivista ideologiaa*. Tätä voidaan selittää oikeuden kahdella (tai kolmella) näkökulmalla. Nämä kaksi näkökulmaa oikeuteen ovat tuomarin tai muun oikeussääntöjen velvoittavuuteen sitoutuneen toimijan *sisäinen näkö-*

---

<sup>282</sup> Wacker 2009, s. 9–10.

<sup>283</sup> Wacker 2009, s. 7.

*kulma* ja oikeussosiologin tai muun yhteiskuntatieteen tutkijan *ulkoinen näkökulma*<sup>284</sup>. Siltalan mukaan oikeutta ulkoisesta näkökulmasta koskevat tosiasiaväitteet käsittelevät oikeussäännön empiiristä tai tosiasiallista olemassaoloa tuomioistuin- ja viranomaiskäytännössä tai yleisemmin kansalaisten toiminnassa. Tällainen sosiologin tai muun oikeuden ulkoisen tarkkailijan näkökulma ei kuitenkaan ole sitoutunut kysymyksessä oleviin oikeusohjeisiin käyttäytymistä sääntelevänä normatiivisena standardina.<sup>285</sup> Oikeussosiologin empiriaan perustuvat väite oikeussäännön tosiasiallisesta olemassaolosta viranomaiskäytännössä ei vielä riitä tekemään siitä velvoittavaa, eikä sitä tee myöskään veroasiantuntijan väite OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tosiasiallisesta olemassaolosta verotuskäytännössä. Ulkoisesta näkökulmasta koettu tosiasiallinenkaan sitovuus ei tee oikeussäännöstä normatiivisesti tehokasta.

Sisäisestä näkökulmasta esitetyt voimassaolo-, pätevyys- tai valideittiväitteet oikeudesta sen sijaan ovat lauseita, joissa yhteisesti hyväksyttyä sääntöjoukkoa käytetään normatiivisena standardina, jota vasten käyttäytymistä voidaan arvioida. Sisäistä näkökulmaa edustavat väitteet sisältävät vaatimuksen norminmukaisesta käyttäytymisestä sekä normatiivisen moitteen tilanteessa, jossa näitä käyttäytymisstandardeja ei asianmukaisesti noudateta.<sup>286</sup> Tätä tukee myös tutkimuksen alkupuolella formuloitu Suomessa noudatettava oikeuslähdeopillinen hierarkia eli eräänlainen Hartin velvoittavan oikeuden tunnistamissääntö. Suomessa oikeuspositivistisen oikeuskäsityksen vallitessa Hartin oikeuden tunnistamissääntö standardinormina rajaa oikeuden käsitteellisesti eroon ei-oikeudesta, eli sääntö joka tunnistetaan päteväksi tuomarikunnan kollektiivisesti hyväksymän tunnistamissäännön avulla, on pätevä oikeussääntö.<sup>287</sup> Vain sisäisestä näkökulmasta esitetty väite normin kuulumisesta osaksi sitovaksi koettuun normatiiviseen ideologiaan johtaa myös samalla normin tosiasialliseen voimassaoloon eli tehokkuuteen.

Edellä lausuttu ei kuitenkaan tarkoita, että sisäisestä näkökulmasta esitetty väite oikeusnormin tosiasiallisesta tehokkuudesta olisi ainoa voimassaolon kriteeri. Aarnio kiteyttää tämän esittäessään kritiikkiä Rossin käsitykseen oikeussäännön voimassaolosta: ”Tuomarin näkökulman esiin ottaminen näyttäisi siis vahvasti perustelevalle kannan, että oikeuden voimassaoloa ei voida määritellä tehokkuudeksi, koska tällöin määritelmä

<sup>284</sup> Kolmas näkökulma olisi lainopin harjoittajan tieto-opillisesti sisäinen, mutta organisatorisesti ulkoinen näkökulma.

<sup>285</sup> Siltala 2000, s. 683–684.

<sup>286</sup> Ibid.

<sup>287</sup> Siltala 2000, s. 686.

muodostuu epäjohdonmukaiseksi ja vain osan tilanteista kattavaksi. Tuomari tulisi sellaisen määritelmän mukaan olemaan mitta sille, jota hän itse joutuu pitämään sitovana”<sup>288</sup>

Yhteenvedona voidaan kuitenkin todeta, että oikeuden ulkopuolelta havaittu sitovuuden kokemus ja tosiasiallisenkaan toiminnan osoittama normin tehokkuus eivät riitä nostamaan ei-oikeudellisia ohjausvälineitä voimassaoleviksi, tuomaria velvoittaviksi oikeusnormeiksi. Ulkoisesta näkökulmasta oikeutta tarkastelevan verovelvollisen kannalta OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden nykyinen, oikeudellisesti sitomaton, mutta tosiasiallista sitovuutta ilmentävä asema luonnollisesti heikentää oikeusvarmuuden tunnetta. Lisäksi siirtohinnoitteluohjeiden tehokkuus ei ole aukotonta, kuten esimerkiksi rekarakterisointia koskevien kohtien osalta osoitettiin, joka sekin tekee sovelletusta käytännöstä epäjohdonmukaisemman ja vaikeasti ennakoitavan. Sinänsä molemmin puolin hyväksytyjen ohjeiden mukaan toimiminen ei vielä takaa molemmin puolin hyväksyttävää lopputulosta.

#### 5.4 AINEELLINEN OIKEUSVARMUUS

Raition mukaan aineellisen oikeusvarmuuden soveltamisala on varsin epämääräinen, johon vaikuttaa ennen kaikkea se, ettei hyväksyttävyyden kriteereitä oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa voida rajata kovinkaan tarkasti. Sekä aineellinen oikeusvarmuus että siihen liittyvä hyväksyttävyyden arviointi sisältävät arvolatautuneen ja subjektiivisen arvioinnin mahdollistavan elementin. Tämä johtuu erityisesti moniarvoisista nyky-yhteiskunnista, joista yhtenäisen arvopohjan löytäminen on vaikeaa. Tästä aineellista oikeusvarmuutta koskevasta haasteellisuudesta huolimatta Raitio pitää sitä tärkeänä osana oikeusvarmuutta, ennen kaikkea sen tarkastelukulmaa monipuolistavan luonteensa vuoksi. Mikäli oikeusvarmuuden määrittelyssä keskityttäisiin yksipuolisesti muodolliseen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen, lähentyisi oikeusvarmuuden periaate merkitykseltään liiaksi legaliteettiperiaatetta.<sup>289</sup>

---

<sup>288</sup> Aarnio 1982, s. 53.

<sup>289</sup> Raitio 2012, s. 407–408.

Tämän tutkimuksen tutkimuskysymysten osalta tämä olisi tietysti perusteltu raja-  
 tus. Kuten edellä on osoitettu, ei läheskään kaikkia siirtohinnoittelun oikeusvarmuuteen liitty-  
 viä tekijöitä voida kuitenkaan johtaa suoraan sääntelystä. Lisäksi Raitio nostaa esille  
 kysymyksen, voisiko mikä tahansa lakiin perustuva oikeudellinen ratkaisu olla samalla  
 hyväksyttävä, koska se olisi tämän vuoksi ollut ennakoitavissa? Raition mukaan ei, sillä  
 ennakoitavuus liittyy oikeudellisen ratkaisutoiminnan faktojen ja normien yhteispeliin,  
 kun taas hyväksyttävyys liittyy ratkaisun sisällön arvottamiseen.<sup>290</sup> Aarnion mukaan ei  
 ole kuitenkaan yleispätevää keinoa kontrolloida esimerkiksi ratkaisun kohtuullisuutta ja  
 oikeudellista ratkaisua ei voida tehdä tai perustella laista välittämättä vedoten pelkkään  
 kohtuullisuuteen, oikeudenmukaisuuteen tai joihinkin arvokkaiksi katsottaviin tavoittei-  
 siin. Oikeudellinen ratkaisu on viimekädessä aina tasapainoilua lain kirjaimen ja muiden  
 asiaan vaikuttavien perusteiden välillä – kysymys on lain soveltamisesta tavalla, joka on  
 yleisesti hyväksyttävissä.<sup>291</sup>

Keskeiseksi näyttäisi näin ollen nousevan se, millä tavoin tämä tasapainoilu suoritetaan.  
 Laakso on avannut oikeuslähteiden käytön ja päätösten hyväksyttävyyden välistä suh-  
 detta lähestymällä sääntösidonnaista ratkaisutoimintaa kahden näkökulman, pää-  
 tösheuristiikan ja päätösten oikeuttamisen (justifikaation) kautta. Laakson mukaan pää-  
 tösheuristiikassa on kysymys siitä, minkälaisen oikeuslähteaineiston pohjalta ja millä  
 tavoin oikeudellinen ratkaisu muotoutuu tai miten sen pitäisi muodostua. Kysymys ei  
 tällöin ole vain tosiasiallisen päätöksenteon kuvailusta, koska heuristiikassa on taustai-  
 deana osoittaa miltä pohjalta muodostetaan nimenomaan lainmukainen päätös. Toisena  
 näkökulmana toimii päätösten oikeuttaminen, eli millä perusteilla ratkaisut ja tulkinnat  
 on mahdollista osoittaa oikeusjärjestyksen mukaisiksi. Tällöin Laakson mukaan kysy-  
 myksenä on, mitkä argumentit ja perusteet oikeuttavat hyväksymään tietyn kannanoton  
 lainmukaiseksi. Oikeudellisten ratkaisujen perusteita koskevien periaatteiden nojalla on  
 nimittäin joissain tilanteissa mahdollista johtaa sellaisia tulkinnallisia vaihtoehtoja, joita  
 ei pystytä oikeusjärjestyksen nojalla oikeuttamaan. Tämä on Laakson mukaan seurausta  
 siitä, ettei oikeudellisia ratkaisuja ole mahdollista kaavamaisesti ja ohjata loogisesti pa-  
 kottavin ja eksaktein säännöin. Laakso näkee oikeuttamisen kriteeristön heuristiikkaan  
 nähden ensisijaisena, jolloin päätösten oikeuttaminen sisältää perusteet sekä heurististen

<sup>290</sup> Raitio 2012, s. 407–408.

<sup>291</sup> Aarnio 1982, s. 19–20

sääntöjen oikeuttamiselle että tulkinnallisen lopputuloksen hyväksyttävyyden arvioinnille.<sup>292</sup> Myös Aarnio on tuonut esille, että ”Ollakseen tulkinnassaan rationaalinen tulkitsijan on noudatettava tiettyjä todistustaakkasääntöjä”<sup>293</sup>.

Myrsky on juridisen ratkaisun syntyyn liittyen todennut, että lakia alemman asteisten oikeuslähteiden rooli ja käyttöjärjestys on lakeja epäselvempi ja että nämä seikat kohtaavan ratkaisun tulkintaan liittyy aina kysymys siitä, miten verolakeja tulisi ylipäätään tulkita? Myrskyn mukaan taloudellista ilmiökenttää koskevissa verotuksen ratkaisuissa tulisi antaa enemmän sijaa myös reaalisille argumenteille ja pohtia nimenomaan sitä, mikä tulkintavaihtoehto olisi ”järkevämpi” kuin toinen. Vaikka oikeudellinen tulkintaprosessi muodostuukin usein monivivahteiseksi, eikä ratkaisusta yksiselitteisesti pystytä useinkaan toteamaan tarkkaa oikeuslähteen lajia, on päätöksenteolle olemassa kuitenkin aina rajat. Nämä rajat muodostavat kansallisen ja eurooppaoikeudellisen lainsäädännön velvoittavat oikeussäännöt.<sup>294</sup>

Siirtohinnoittelusääntelyyn liittyvän aineellisen oikeusvarmuuden osalta näkisin tämän ennen kaikkea oikeuslähdeopilliselta kannalta ja edelleen kansallisessa mielessä Hartin velvoittavan oikeuden tunnistamissäännön terävöittämisen ja noudattamisen osoittamisen tärkeytenä. Myös muodollisen oikeusvarmuuden kohdalla esiin tuodulla selkeällä säädöshierarkialla on aineellisen oikeusvarmuuden kohdalla suuri merkitys. Aineellisen oikeusvarmuuden toteutuminen näyttäisi edellyttävän sekä selkeämpää oikeuslähdeopillista ja lakiin nojaavaa perustelua, että tämän tosiasioiden ja normien välisen reitin entistä selkeämpää osoittamista. Aarnion sanoin ”Ratkaisun odotetaan olevan perusteltu, ja perusteltu se on ainoastaan silloin, kun tarjolla olevat oikeuslähteet on asianmukaisesti hyödynnetty.”<sup>295</sup>

---

<sup>292</sup> Laakso 2012, s. 23.

<sup>293</sup> Aarnio 1982, s. 95.

<sup>294</sup> Myrsky 2002, s. 165–167.

<sup>295</sup> Aarnio 1982, s. 95.



## 6 PÄÄTELMÄT

### 6.1 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen päätavoitteena oli vastata kysymykseen, toteuttaako Suomessa noudatettava siirtohinnoittelusääntely perustuslain 80 ja 81 §:n sille asettamat vaatimukset, joiden mukaan verosta ja veron määrästä kuten yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista yleisestikin on säädettävä lailla. Kuten edellä luvussa 4.2.5 toin esille, ei kysymykseen ole yksiselitteistä vastausta. Verotusmenettelylain 14 a §:ssä on toimittu perustuslain 80 §:n ja perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön vastaisesti, kun säädös on epätavallisen epäselvä ja osa sääntelystä on siirretty lakia alemman asteisen komission suosituksen piiriin. Tämän oikeussäännön kohdalla legaliteettiperiaate ei toteudu. Myöskin erillisyhtiöperiaatteen jättäminen pelkästään verosopimusten varaan vaikuttaa perustuslain vastaiselle. Tämän lisäksi toin esille, että kansallinen siirtohinnoittelusääntely voisi sisältää säädöksiä myös siirtohinnoittelua koskevasta ennakkoratkaisumenettelystä sekä mahdollisesti myös alikapitalisoinnista. Viimeksi mainitut puutteet eivät välttämättä kuulu legaliteettiperiaatteen piiriin, mutta osoittavat osaltaan nykyisen sääntelyn rajautuneisuutta.

Toisaalta vaikka siirtohinnoittelusääntelyllä onkin suoria liittymäkohtia niin yksilön oikeuksiin kuin velvollisuuksiinkin, että myös veron määrän ja perusteiden määräytymiseen, säädellään varsinkin jälkimmäisistä usein viime kädessä myös muualla kansallisessa verolainsäädännössä. Myös perustuslakivaliokunnan kannasta on ollut johdettavissa, että volyymiltään merkittävää liiketoimintaa harjoittavalta yritykseltä voidaan odottaa myös tavallista verovelvollista perusteellisempaa selonottovelvollisuutta, ilman legaliteettiperiaatteen vaarantumista. Tämän vuoksi legaliteettiperiaatteen vaatimukset eivät siirtohinnoittelun kohdalla ole välttämättä yksityiskohtaisuudessaan ja laajuudessaan perinteisiä verolainsäädäntöön kohdistuvia vaateita, vaan näkisin niissä enemmänkin perustuslain 2 § 3 momentin laillisuusvaatimukseen perustuvia tarkoituksiperiä. Siirtohinnoittelua koskevan ja sääntelevän, eräänlaisen muuta verolainsäädäntöä täydentävän normiston tavoitteena on varmistaa, että viranomaisella on lainsäädäntöön turvaava toimivaltaperuste. Julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin, kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Tämän tavoitteen nykyinen siirtohinnoittelusääntely nähdäkseni pystyy toteuttamaan, lukuunottamatta jo edellä mainittuja ennak-

koratkaisuja ja mahdollisia alikapitalisointisäädöksiä. Mikäli viranomaisen toimivaltaa ja siihen liittyvää harkintavaltaa haluttaisiin tästä tasosta täsmentää, saattaisi monin paikoin olla edessä negatiivisen kompetenssinormin säätäminen: ”verohallinto ei kuitenkaan saa ohittaa liiketoimen oikeudellista muotoa, mikäli asiassa ei ole syytä epäillä veronkiertämistarkoitusta.” Tämä ei kuitenkaan liene tarkoituksenmukaista.

Pääkysymyksen lisäksi pyrin tutkimuksessa vastaamaan osakysymyksiin siitä, toteutuvatko oikeusvarmuus ja ennakoitavuus Suomen siirtohinnoittelusäätelyssä. Teoreettisena viitekehyksenä noudatin Juha Raition niin kutsuttua aarniolaista näkemystä, jossa oikeusvarmuus jakaantui muodolliseen, faktuaaliseen ja aineelliseen osaan.

*Muodolliseen oikeusvarmuuteen* katsoin tällöin kuuluvan ennenkaikkea yleisen oikeusturvaodotuksen, jolloin pyrin selvittämään estääkö nykyinen sääntely mielivallan sekä takautuvan ja ennakoimattoman lainkäytön ja sisältyykö nimenomaisesti siirtohinnoittelusäädöksiin jotakin perustuslain 21 §:ssä muotoiltuja oikeuksia heikentäviä seikkoja. Pääosin sääntely vaikutti tarkoituksenmukaiselta, eikä esimerkiksi verotusmenettelylain oikeussäännöillä näyttänyt olevan vaikutuksia edellä mainittuihin tekijöihin, lukuunottamatta kyseisen lain 14 a §:ää, joka epäselvyydessään saattaa johtaa verovelvollisen kannalta ennakoimattomaan dokumentointivelvollisuuteen.

Muodolliseen oikeusvarmuuteen liittyi niin ikään vaatimus siitä, että säännösten pitäisi pystyä ohjaamaan päätöksiä oikeudenmukaiseen ja tapahtuneita tosiasioita vastaavaan suuntaan ja muodostaen samalla selkeän säädöshierarkian. Tutkimuksessa kävi kuitenkin ilmi, että oikeusvarmuutta alentaa osin harkitsemattomilta vaikuttavat muotoilut siirtohinnoittelusäätelyn hallituksen esityksessä, jonka johdosta hyvin pitkällekin menevät tulkinnat pelkästään OECD:n siirtohinnoitteluohjeen nojalla saattavat vaikuttaa lainsäätäjän tarkoitukselta, hämärtäen näin selvän säädöshierarkian muotoutumista. Suhteellisen kapea laintasoinen sääntely ei sinänsä vielä itsessään vaaranna oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, mutta kuten edellä on tuotu esille, siirtää harkintavaltaa kohti lainsoveltajaa. Tämä taas on todettu esimerkiksi perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännössä erityisesti verolainsäädännön kannalta ongelmalliseksi. Aarnion tulkinnan mukaan tällaisessä tilanteessa ratkaisijan tulisi hyödyntää oikeuslähteitä mahdollisimman laajasti, puristaen esiin myös asiaperusteluita, mutta kuitenkin sitoen toimintansa aina kapeaankin laintasoiseen sääntelyyn. Mikäli julkisuudessa esitetyt väitteet ovat todenperäisiä,

liittyy ehkäpä suurin yksittäinen oikeusvarmuuteen ja ennakoitavuuteen vaikuttava seikka juuri päätösten perusteluihin ja niissä hyödynnettyihin oikeuslähteisiin (tai niiden puutteeseen).

Esimerkiksi Myrsky on todennut, ettei ratkaisusta yleensä ole mahdollista todeta, missä järjestyksessä oikeuslähteitä on hyödynnetty. Jälkikäteen on kuitenkin oletuksiin perustuen mahdollista pyrkiä selvittämään, mikä rooli kullakin oikeuslähteellä päätöksessä on ollut.<sup>296</sup> Selvittämistyö käy kritiikinesittäjälle turhankin helpoksi, jos ratkaisussa nojautaan kovin suoraan OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen. Ottamatta kantaa julkisuudessa esitettyihin väitteisiin, olisi oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta aina parempi, mikäli ratkaisussa hyödynnettäisiin oikeuslähteitä mahdollisimman laajasti. Aarnion sanoin ”Ratkaisun odotetaan olevan perusteltu, ja perusteltu se on ainoastaan silloin, kun tarjolla olevat oikeuslähteet on asianmukaisesti hyödynnetty.”<sup>297</sup>

Muodollisen oikeusvarmuuden osalta haluan lopuksi nostaa esille takautuvan lainkäytön kiellon ja sen kiintoisan yhteyden OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. Ohjeiden taannehtivaa soveltamista koskeva Korkeimman hallinto-oikeuden omaksuma ratkaisulinja, jonka mukaan ohjeiden taannehtiva soveltaminen on hyväksyttävää, mikäli taannehtivat kohdat eivät sisällä perustavanlaatuisia uusia tulkintasuosituksia suhteessa jo aiemmin voimassa olleeseen, on oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta ongelmallinen. Haasteet tiivistyvät etenkin siihen kuinka ja missä määrin verovelvollinen pystyy ennakolta varmistumaan uusien ohjeen kohtien taannehtivasta vaikutuksesta. Oikeuslähteopillisen periaatteen kannalta ongelma on vähäpätöinen, onhan kysymys ainoastaan tulkintalähteestä, mutta tosiasiallisen soveltamistoiminnan osalta hyvin merkityksellinen, kun se käytännössä johtaa yrityksen jatkuvaan tarpeeseen peilata jo tekemiään ratkaisuja alati kehittyvään ja laajaan ohjeistukseen.

*Faktuaaliseen oikeusvarmuuteen* katsoin Raition muotoilun mukaisesti kuuluvan siirtohinnoittelun oikeussääntöjen pätevyyden ja tehokkuuden tutkimisen, joista tehokkuus muodostui näistä kahdesta tutkimuksen kannalta merkittävämmäksi. Raition tutkimuksessa hieman muodollisen ja aineellisen oikeusvarmuuden varjoon jäänyt faktuaalinen oikeusvarmuus nousi tässä kontekstissa yllättävänkin käyttökelpoiseksi määritelmäksi,

---

<sup>296</sup> Myrsky 2002, s. 165.

<sup>297</sup> Aarnio 1982, s. 95.

kun sen avulla pystyttiin lähestymään siirtohinnoittelun oikeuslähteisiin sisältyvää sitovuusongelmaa.

Sitovuusongelmalla tarkoitan tässä OECD:n siirtohinnoitteluohjeen kaksijakoista asemaa nykyisessä soveltamiskäytännössä. Ohje nimittäin pystyy oikeutta ulkoisesta näkökulmasta tarkasteltaen tuottamaan sekä tosiasiallisen sitovuuden kokemuksen, että osoittamaan myös jonkinasteista tehokkuutta oikeudensoveltajiin nähden. Näiden lisäksi myös tuomioistuimet ovat todenneet ohjeet merkittäväksi tulkintalähteeksi, jonka vuoksi ohjeilla voidaan katsoa olevan myös rajatusti jopa välillistä oikeudellista sitovuutta.<sup>298</sup> Oikeuden sisäisen näkökulman ja Suomessa vallitsevan oikeuspositivistisen oikeuskäsitelyn mukaan ohjeet ovat kuitenkin oikeudellisesti sitomaton, joskin siirtohinnoittelun kannalta merkittävä tulkintalähde, joka ei tosiasiallisesti ole tehokas kansallinen oikeussääntö.

Oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden kannalta tilanne, jossa osapuolille käytännössä osoitettujen ohjeiden mukaisesti toimiminen ei kuitenkaan välttämättä tuota toivottua lopputulosta, on äärimmäisen hankala. Tähän vaikuttavat ennen kaikkea ohjeiden luonne, joka ohjeistuksen laajuuden ja suhteellisen avoimien määrittelyjen johdosta mahdollistaa joissakin tapauksissa hyvin erilaiset tulkinnat ja toisaalta ohjeiden eräänlainen ”yleismaailmallisuus”, joka tietyissä tilanteissa saattaa aiheuttaa suoranaisten ristiriidat kansallisen, sitovan oikeudellisen lähdeaineiston kanssa. Kyseiset seikat eivät kuitenkaan ole laskettavissa ohjeen ”vioiksi”, vaan tulisi ainoastaan ottaa soveltamistoiminnassa entistä tarkemmin huomioon.

Lopulta päästiin *aineelliseen oikeusvarmuuteen*, jossa pääasiallisena fokuksena oli tutkia siirtohinnoittelun oikeussääntöken mielekkyyttä ja hyväksyttävyyttä. Haasteiksi nousivat aineellisen oikeusvarmuuden varsin epämääräinen soveltamisala, johon vaikuttaa ennen kaikkea se, ettei hyväksyttävyyden kriteereitä oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa voida rajata kovinkaan tarkasti. Keskeiseksi tekijäksi muodostui lopulta oikeudellisen ratkaisun sisältö. Ratkaisu on viimekädessä aina tasapainoilua lain kirjaimen ja muiden asiaan vaikuttavien perusteiden välillä, jolloin aineellisessa oikeusvarmuudessa on kysymys lain soveltamisesta tavalla, joka on yleisesti hyväksyttävissä.

<sup>298</sup> Näkisin, että tähän oikeuden ulkoiseen näkökulmaan perustuvat myös monet julkisuudessa esitetyt väitteet laintasolle kuuluvan sääntelyn delegoinnista lakia alemman asteisen ohjeen tasolle.

Tässä mielessä ymmärrettynä aineellinen oikeusvarmuus kiinnittyi näin erityisesti ratkaisun perusteluihin. Laakson, Aarnion ja Myrskyn näkemysten johdattelemana päädyin siirtohinnoittelusääntelyyn liittyvän aineellisen oikeusvarmuuden osalta päätelmään, jossa erityisesti päätöksen perusteluiden oikeuslähdeopillinen arviointi ja edelleen kansallisessa mielessä Hartin velvoittavan oikeuden tunnistamissäännön terävöittäminen ja noudattamisen osoittaminen muodostuivat ratkaiseviksi tekijöiksi. Aineellisen oikeusvarmuuden toteutuminen näyttäisi etenkin siirtohinnoittelussa edellyttävän sekä selkeämpää oikeuslähdeopillista ja lakiin nojaavaa perustelua, että tämän tosiasioiden ja normien välisen reitin entistä selkeämpää osoittamista eli perusteluiden oikeuttamista. Päätelmät aineellisen oikeusvarmuuden osalta yhtenevät näin jonkin verran muodollisen oikeusvarmuuden kohdalla esiteltyjen johtopäätösten kanssa, mikä on luonnollista ottaen huomioon tutkimuksen suuntautumisen vahvasti legaliteettiperiaatteen toteutumisen tulkintaan<sup>299</sup>.

## 6.2 LOPUKSI

OECD:n siirtohinnoitteluohjeesta on muodostunut siirtohinnoittelun alalla Dworkinin arvoperiaatteisiin verrattavissa oleva valttikortti, johon vetoamalla ennemmin voitetaan kuin hävitään tapaus<sup>300</sup>. Tämä sävyttää niin siirtohinnoittelusta käytävää keskustelua kuin sen tutkimustakin. Niin kuin Euroopassa ei ole käytännössä mahdollista rakentaa yrityksen siirtohinnoittelupolitiikkaa ilman kyseisiä ohjeita, ei myöskään siirtohinnoittelua koskevaa oikeudellista tutkimusta ole mahdollista suorittaa ilman ohjeiden merkityksen arviointia.

Kuten edellä kävi ilmi, on siirtohinnoitteluohjeilla usein ratkaiseva merkitys oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden toteutumiselle. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, etteikö ohjeille olisi tilausta tai etteivätkö ne päinvastoin yleisellä tasolla arvioituna itseasiassa lisääisi siirtohinnoittelun kohtelun ennakoitavuutta eri valtioiden välillä. Ratkaiseva merkitys muodostuu niiden tulkinnasta. Valtioiden kilpaillessa verotuloista jäävät yritykset usein tämän kilpailun pelinappuloiksi, eikä kansallisen verohallintomme lisääntynyt aktiivi-

<sup>299</sup> Vrt. tutkimuksen sivu 96–97, jossa Raitio perustelee muodollisen ja aineellisen oikeusvarmuuden eroja.

<sup>300</sup> Dworkinin nk. valttikortti näkemyksestä esim. Siltala 2001, s. 64–65 ja 103.

suus luultavastikaan ole selitettävissä pelkästään lisääntyneillä voimavaroilla<sup>301</sup>. Eri-suunnista tulevien tavoitteiden välillä rationaalinen päätösten perustelu nousee keskeisimmäksi tekijäksi, joka lisää sekä soveltamistoiminnan ennakoitavuutta, verovelvollisten oikeusvarmuutta että vähentää mahdollisuuksia syytöksille legaliteettiperiaatteen vastaisesta sääntelystä, kun jokaisen oikeuslähteen rooli ratkaisun muodostumisessa on mahdollisimman huolellisesti selvitetty. Tällä on merkittävä vaikutus myös verojärjestelmälle laajassa mielessä tarkasteltuna, sillä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluvat sekä oikeusvarmuus että ennustettavuus. Runsaasti tulkintaongelmia synnyttävä ja sudenkuoppia sisältävä säännöstö, joihin pudotessaan verovelvollinen kohtaa yllättäviäkin veroseuraamuksia, ei ole tulkittavissa hyväksi verojärjestelmäksi.<sup>302</sup>

Jatkotutkimuksen kohteiksi näkisin legaliteettiperiaatteen näkökulmasta katsottuna ennen kaikkea oikeusvertailevan tutkimuksen, jossa siirtohinnoittelua koskevan sääntelyn kattavuutta ja esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeeseen viittaamista tutkittaisiin oikeusjärjestyksiltään samankaltaisissa valtioissa, kuten Pohjoismaissa. Tämä olisi hedelmällinen lähtökohta erityisesti sen selvittämiseksi, mitä kansallisesta siirtohinnoittelusääntelystämme mahdollisesti puuttuisi. Toinen mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe olisi empiirinen tutkimus siirtohinnoitteluvoimaisuuksia koskevasta ratkaisukäytännöstä, jolla olisi varmasti annettavaa oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden vaatimusten toteutumisen arvioinnille.

---

<sup>301</sup> Esimerkiksi valtiovarainvaliokunnan mietinnössä todetaan, että ”Hallituksen esityksestä ilmenee hyvin uusien säännösten merkitys ja tarpeellisuus; kysymys on ennen kaikkea Suomen yhteisöverotulojen turvaamisesta yhä kansainvälistyvässä toimintaympäristössä.” VaVM 22/2006 vp., s. 2.

<sup>302</sup> Penttilä 2013, s. 212.